República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-126448977-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Noviembre de 2022

Referencia: Voc. XI. Expediente N° EX-2019-69844424-APN-SGAI#TFN caratulado: "Kowzef S.A. s/ apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **EX-2019-69844424- -APN-SGAI# TFN** caratulado "**Kowzef S.A. s/ recurso de apelación**".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Kowzef S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 153/2019, 154/2019 y 155/2019, emitidas el 26 de junio de 2019 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se la intima a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas por los periodos fiscales 1/2013 a 12/2013, y se le determinan de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2013, y en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 1 a 12/2013, respectivamente, en todos los casos, más intereses resarcitorios (art. 37).

En dichos actos, además, se difiere el juzgamiento de su conducta, conforme a lo dispuesto por el art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal explica que los ajustes notificados

Invoca la falta de sustento fáctico y jurídico de las Resoluciones, toda vez que las operaciones efectivamente existieron, y que se realizaron con todos los requisitos exigidos en la normativa vigente y dice que, como tales, son plenamente válidas a los efectos tributarios.

A continuación, hace referencia específica a la operatoria con los proveedores cuestionados:

A) **Full Planch S.R.L.**: remite a lo manifestado durante la fiscalización por el representante de dicha firma, el Sr. Roberto Rossi, en cuanto a que él retiraba la mercadería de la fábrica y la llevaba al taller para luego entregarla terminada en el showroom, indicando que es falso que no haya acreditado la operatoria con el citado proveedor.

Dice que este proveedor realizó, entre otras labores, servicios de terminación de prendas consistentes en planchado, doblado y embolsado, colgado y enfundado, clasificación de la mercadería en 1ra y 2da, colocación de broches, remaches botones metálicos, ojalillos, punteras, tira cierres, servicio de cosido a mano para botones, apliques, moños, realización de ojales rectos de distintas medidas, pegado de botón a máquina, etiquetado y apliques; las mismas se desarrollaron en el taller ubicado en la localidad de Martínez, Pcia. de Buenos Aires.

Menciona que la existencia del taller de Full Planch S.R.L. fue reconocida por el Fisco Nacional cuando concurrió a la dirección y constató que había un cartel de“Set Goods S.A.”, que es la empresa continuadora de Full Planch S.R.L., que tiene el mismo domicilio fiscal y misma dirección administrativa y comercial.

Se agravia porque en las Resoluciones el Fisco Nacional incluyó a Full Planch S.R.L. en su base e-apoc por considerar, entre otras cosas, que:

1.Existió resistencia a la fiscalización;

2. No posee capacidad económica ni bienes registrables;

3. Se resistió a exhibir la documentación solicitada por los actuantes, tanto de la sociedad como de sus integrantes;

4. No se pudo localizar ni a la sociedad ni a sus empleados en ninguno de los domicilios visitados;

5. No poseía cuentas bancarias pero recibió cheques en el año 2012 en cancelación de operaciones;

6. Declaró empleados en relación de dependencia desde octubre 2010 a junio 2011, verificándose operaciones de venta por los años transcurridos entre 2009 y 2013;

7. Modificó su composición societaria ante la Inspección General de Justicia en junio de 2013, habiéndose notificado el inicio de la fiscalización en abril del 2013.

Sin embargo, manifiesta Kowsef S.A. que la “supuesta sociedad fantasma” considerada por el Fisco Nacional como “sin actividad”:

1. Tenía personal en relación de dependencia, ya que declaró 10 personas con las que podía hacer los trabajos contratados. Agrega que, tal como señala el propio Fisco Nacional, existió una empresa que se dedicaba a la misma actividad y en el mismo domicilio llamada Set Goods S.A., e interpreta que los empleados deberían estar declarados en esa empresa continuadora;

2. Tuvo consumos relevantes de gas, de lo que extrae que allí se realizaron tareas, y señala que los consumos del año 2013 deberían están registrados también a nombre de la continuadora, Set Goods S.A. Deja constancia que también operó comercialmente con dicha empresa, en la que intervenía el Sr. Rossi con el que dice tener una relación de más de 10 años;

1. Emitió legalmente las facturas que Kowsef S.A. recibió;

2. Tiene presentaciones de declaraciones juradas, tanto de IVA como del impuesto a las ganancias.

A continuación, la recurrente da los nombres de los empleados de Full Planch S.R.L. con los que se vinculó y que luego también contactó en la continuadora Set Goods S.A.

Sostiene, en definitiva, que es irrazonable incluir a esta empresa en la base e- apoc, aun cuando sea deudora o evasora del Fisco Nacional, y que no puede ser considerada como apócrifa y pretender que quienes contrataron con ella de buena fe deban responder por sus obligaciones tributarias: concluye así que el proveedor existió y que realizó los trabajos de terminaciones de prendas de vestir de la marca *Kosiuko* incluidos en los comprobantes fiscales.

Con el fin de acreditar la operatoria con este proveedor, acompaña facturas y notas de crédito de las operaciones, comprobantes de pagos y retenciones efectuadas sobre los pagos, demostrando así que los montos se debitaron de su cuenta bancaria.

Por último, relaciona los servicios de Full Planch S.R.L. con las ventas a sus clientes mayoristas, acompañando como prueba de sus dichos las facturas extendidas a los mismos.

B) **Costuritas S.R.L.:** dice que en este caso la operatoria era similar a la de Full Planch S.R.L., y que en este caso también hay una empresa continuadora que es Jaztex S.R.L. Agrega que el propio Fisco Nacional reconoció la existencia de un taller textil con capacidad económica en el domicilio de dicha firma cuando en una de las Actas labradas en el procedimiento de fiscalización dejó asentado que *"Con fecha 27/01/2016, la inspectora actuante se constituye en el domicilio fiscal de la rubrada sito en la calle Iturri N°164-Caba.…Se deja constancia que se visualizó una casa con aspecto de fábrica, que al no encontrarse la responsable.…se procedió a efectuar la notificación ordenada…".* Y que en otra de las Actas se indica que *" …se constituyó en el otro domicilio alternativo de la firma, sito en la calle Bogotá N°3251-Caba, visualizando en el mismo un local comercial dedicado a la venta de ropa de niños, perteneciente según la Data Fiscal exhibida en la vidriera, a la firma Jaztex S.R.L., CUIT N°30-71422034-5. En dicho local fue recibida por la Sra. Giles, Cynthia quien acredito su identidad mediante DNI N° 24.486.915, manifestando ser empleada…".*

Hace hincapié en que el socio gerente de Jaztex S.R.L. es el hijo de uno de los socios de Costuritas S.R.L., y que entonces que no es una usina ni una empresa fantasma, sino que realizaron una maniobra para sustraerse de sus propias obligaciones fiscales, cuestión por la que no se puede responsabilizar a Kowsef S.A.

Detalla que el trabajo realizado por este proveedor consistió en la compra de telas, y que su actividad declarada es la confección de prendas de vestir y venta al por mayor de prendas y accesorios, es decir, coincidente con los productos que le suministró y el rubro al que se dedica.

Acompaña facturas de ventas de los productos adquiridos al citado proveedor y, como último dato relevante para demostrar su existencia, manifiesta que también se vinculó con otras reconocidas empresas del rubro como Zara Argentina, tal como surge del detalle de retenciones que se le practicaran a dicha firma obrante en las actuaciones administrativas.

Destaca que en este caso también las facturas impugnadas cumplen con los recaudos exigidos en las normas que existían al momento de su emisión; que los productos fabricados fueron efectivamente comercializados, abonados con cheques y que existen remitos por el traslado y entrega de la mercadería; que los proveedores fueron incluidos en el listado de facturas apócrifas mucho después de haber realizado las operaciones comerciales con ella y que las bases de datos fiscales, como medio de prueba, nacen de la inoficiosa y subjetiva voluntad del juez administrativo, pero no del derecho positivo vigente en nuestro país y pueden ser conocidas por los contribuyentes únicamente cuando se hacen públicas, hecho que no ocurrió al momento de realizarse las operaciones aquí analizadas.

Considera así que el Fisco Nacional basó sus ajustes en una prueba meramente indiciaria, que no es suficiente

para establecer un cargo fiscal de la magnitud que pretende, toda vez que las inconsistencias que dice haber detectado son meras suposiciones y no se sustentan en datos de la realidad, ni se desprenden de su contabilidad.

Por todo ello, considera que deben admitirse el cómputo de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado por las operaciones celebradas con ambos proveedores.

En específica referencia a la impugnación de los gastos relacionados con las facturas objetadas, señala que es falso e inconsistente afirmar que no acreditó su existencia o que no fueron necesarios para mantener o conservar la fuente gravada, ya que corresponden a una operatoria comercial normal, que pasaron por el circuito administrativo normal y habitual de Kowsef S.A.

Por último, respecto a la intimación a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas, destaca haber probado la existencia de las personas jurídicas que emitieron los comprobantes fiscales, que se abonaron legalmente, que se contabilizaron, se ingresaron las retenciones del impuesto a las ganancias, entre otros aspectos que considera relevantes para que se deje sin efecto dicha intimación también.

Finalmente, plantea la nulidad de las Resoluciones, por entender que al tener su Anexo I como fecha "19/12/2019", es decir con anterioridad a haber realizado su descargo en sede administrativa, el Fisco Nacional ya había resuelto que iba a impugnar las operaciones con los proveedores. Ello, sumado a que no se le permitió rendir las pruebas ofrecidas -pericial, informativa y testimonial-, concluye que son nulas por vulneración de su derecho de defensa.

Cita abundante jurisprudencia que considera aplicable al caso, aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba instrumental que abarca el expediente administrativo que conforma el procedimiento de las vistas, así como los antecedentes administrativos y, además, prueba testimonial, informativa y pericial contable, solicitando finalmente que se revoquen dichos actos, con costas.

II. Por su parte, mediante IF-2019-95056042-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso, quien por las consideraciones que expone, pide que se confirmen sus actos, también con costas.

III. El 3 de marzo del 2020 (conf. PV-2020-11077497-APN-VOCXI#TFN), conforme acta agregada el 4 de marzo de 2020, tuvo lugar la audiencia prevista en el art. 173 de la ley 11.683 y el 10 de marzo de 2020 se decidió abrir la causa a prueba haciéndose lugar a los puntos 1) y 6) de la pericial contable ofrecida, referidos a si los libros eran llevados en legal forma y si existían en la contabilidad de Kowsef S.R.L. proveedores que habían realizado los mismos trabajos que los proveedores impugnados.

Respecto de la prueba informativa ofrecida, se la admitió parcialmente -a la Municipalidad de San Isidro, para que diga si el inmueble de la calle Saenz Valiente de Martinez estuvo habilitado por Full Planch S.R.L. y del mismo modo al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para que informe si el inmueble ubicado en la calle Iturri de dicha ciudad estuvo habilitado por Costuritas S.R.L., y al Registro Nacional de la Propiedad Automotor para que informe sobre la titularidad del dominio EWW914.

El 9 de marzo de 2021 y en atención al tiempo transcurrido desde la apertura a prueba sin que se instara debidamente la producción de los medios admitidos, se clausuró el período, decisión que fue cuestionada por Kowsef S.A. por recurso de reposición. En la PV-2021-25139842-APN-VOCXI#TFN se decidió hacer lugar parcialmente a dicho remedio únicamente respecto de la prueba pericial contable la que, luego de reiteradas intimaciones, fue finalmente producida en el IF-2021-82373713-APN-DTD#JGM.

Por PV-2021-97786176-APN-VOCXI#TFN se decide elevar los autos a consideración de la Sala y mediante IF-2021-101295649-APN-VOCXI se pusieron los autos para alegar, haciendo uso de su derecho ambas partes; por último, el 14 de noviembre de 2022 quedan en estado para dictar sentencia.

IV. Corresponde referirse en primer lugar a la defensa de nulidad opuesta por la recurrente por supuestos vicios en las Resoluciones, como su falta de causa, motivación, razonabilidad, la violación al derecho de defensa en el procedimiento previo a su dictado debido a la fecha consignada en su anexo, la que debe rechazarse, toda vez que no se advierten que hayan provocado la afectación de sus derechos que invoca ante este Tribunal

Cabe recordar, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Excma. Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este tribunal al decir que "*…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la 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 su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)"* -conf. "Bringas Raul", sentencia del 1.10.2020-.

Ciertamente, el error en el año -2019 en lugar de 2020- en el Anexo no ha ocasionado perjuicio alguno, ni ha impedido a la recurrente el ejercicio de ningún derecho, por lo que debe concluirse que en el caso la invocación de la nulidad ha sido genérica, correspondiendo desestimarla, ello sin costas en razón de no haberse planteado ni, por ende, tratado como de previo y especial pronunciamiento (*Fallos* 336:70, "Bolland").

V. Corresponde ahora decidir si las Resoluciones apeladas se ajustan a derecho, para lo cual cabe recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen, sino tan sólo aquéllas que sea conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. *Fallos* 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970 y en el mismo sentido la Excma. Cámara *in re* "Agropecuaria Huinca SRL", sentencia del 2/9/2014 y sus citas, entre muchas otras).

Los ajustes notificados en dichos actos se sustentan en la impugnación de las operaciones con dos proveedores, Full Planch S.R.L. y Costuritas S.R.L., a partir de su calificación de apócrifos como resultado de las tareas de fiscalización llevadas a cabo resumidas en los Considerandos y, con más detalle, en los Informes de Fiscalización que preceden su dictado, esencialmente por la imposibilidad de localizarlos en sus domicilios, la falta de capacidad económicay operativa, la inexistencia de cuentas bancarias y de empleados en relación de dependencia. Surge de allí también que el presidente de Full Planch S.R.L. manifestó a la fiscalización desconocer a la firma y, además, dijo haber aceptado integrar su directorio –y el de otras sociedades- por la propuesta que le hizo un contador y a cambio de dinero – v. Cpo. Auxiliar, ant. adm.-.

Es en este contexto fáctico en el que los ajustes van a ser analizados.

Respecto de los ajustes en el impuesto a las ganancias, lo que Kowsef S.A. tenía que demostrar en orden a validar

el cómputo de los gastos en la declaración jurada era la efectiva realización de las operaciones identificadas en los comprobantes fiscales recibidos de los proveedores y su necesariedad, en los términos y con los alcances de los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen.

Si bien en su recurso, invoca que los proveedores le prestaron servicios de terminación de prendas, en el caso de Full Planch S.R.L., lo cierto es que los comprobantes fiscales que recibió cuyas copias obran en las act. adm. revelan que los conceptos facturados fueron mercaderías, más precisamente diferentes prendas de vestir. Allí se identifican, por ejemplo, buzos, calzas, remeras, camisas, el precio unitario y las cantidades.

En el caso de Full Planch S.R.L., el recurrente dijo que los conceptos facturados consistieron en servicios y trabajos sobre telas realizados en un taller (textil) ubicado en la localidad de Martínez, Provincia de Buenos Aires, que como productos terminados luego se entregaban -planchado, doblado y embolsado, colgado y enfundado, clasificación de la mercadería en 1ra y 2da, colocación de broches, remaches botones metálicos, ojalillos, punteras, tira cierres, servicio de cosido a mano para botones, apliques, moños, realización de ojales rectos de distintas medidas, pegado de botón a máquina, etiquetado y apliques-.

Sin embargo, como ya se dijo, los comprobantes que recibió no describen haberse prestado tales servicios ni haber recibido mercadería con tales trabajos.

Dijo también en la presentación que obra a fs. 1321/1330 de las act. adm., que “una de las personas que aparecieron en mi representada prestando labores para la proveedora ahora impugnada por inexistente (chofer) y el vehículo utilizado para el retiro y entrega de mercadería, informando en tal sentido que el proveedor retira con vehículo Peugeot Boxer 2005, Dominio EWW914 manejado por Agustin D’Adamo, las prendas de la fábrica de mi representada sita en la calle Cuyo 1722, Martínez, Prov. de Buenos Aires a efectos de realizar los trabajos descriptos ut supra y, una vez, realizados, lleva a cabo la entrega de las prendas en cuestión en el domicilio del showroom en Kowsef, sito en calle Dardo Rocha 1854 (localidad de Martinez, Pcia. de Buenos Aires)”.

Cabe señalar que la prueba informativa al Registro de la Propiedad Automotor no fue producida. Sin embargo, en el IF-2020-17311185-APN-DTD#JGM Kowsef S.A. adjuntó el Informe de Estado de Dominio e Histórico de Titularidad de la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad Automotor que arrojó como resultado que dicho dominio pertenece a una persona y que el señor Roberto Rossi mencionado por Kowsef S.A. en el recurso de apelación como representante de hecho de Full Planch S.R.L. tenía autorización para conducirlo desde el año 2013. Sin embargo, ante la misma consulta que le hizo la fiscalización en el requerimiento del 12 de abril de 2017 que obra a fs. 42 del Cpo. IVA de las act. adm. –Datos de las personas con que estableció el contacto comercial- el Sr. Rossi no fue mencionado.

La aparición del Sr. Rossi es posterior. En efecto, obra en las act. adm., la declaración efectuada por el Sr. Rossi, con firma certificada por Escribana Pública el 12 de marzo de 2019, en la que suscintamente dijo que él tenía el *control operativo comercial y administrativo* de Full Planch S.R.L. y de Set Goods S.A. y que en el año 2013 le dio a Kowsef S.A. servicios de terminación de prendas en el taller sito en la calle Sáenz Valiente 1830, Martínez, Pcia de Bs.As. También declaró que retiraba la mercadería de la calle Cuyo y la entregaba en la planta de Dardo Rocha, ambos en Martínez, y que, en lo que más interesa destacar, dijo que lo hacía “…en representación de la firma Full Planch S.R.L. y que en el marco de la relación comercial con Kowsef S.A. le ha hecho entrega a esta última de las facturas respaldatorias correspondientes a todos y cada uno de los servicios efectivamente prestados,…”.

Por su parte, el informe pericial contable, obrante en el IF-2021-82373713-APN-DTD#JGM, da cuenta que en el

mismo período al involucrado en la determinación de oficio recurrida otros proveedores prestaron el servicio de terminaciones de las prendas, entre ellos, por ejemplo, Procesadora Serviconf S.R.L. Interesa destacar que los peritos adjuntaron al informe la documentación en Anexo – IF2021-82623431-APN-PTD%JGM- las copias de las facturas emitidas por dicha firma a Kowsef S.A. por conceptos que efectivamente se vinculan a dicho servicio, tales como “lavado”, “teñido”, “ lavada c/p + terminación + pasada de cordon + broche x 8”, etc.

En la declaración ante escribano, el Sr. Rossi dijo también que los cheques entregados por Kowsef S.A. en cancelación de las operaciones fueron usados en compras en distintos establecimientos como INC S.A., Mele y Cia S.A., y que otros fueron descontados en efectivo en financieras, conformes necesidades lo requerían, y para las remuneraciones de la gente del taller (sic), es decir, para el pago en efectivo de sueldos.

Por último, dijo que Set Goods. S.A., fue la continuadora de Full Planch S.R.L., y que si bien tenía otros responsables *formales* (sic), él fue quien la dirigió administrativa y comercialmente. Cabe recordar aquí que el Presidente de dicha firma cuando fue circularizado por la inspección manifestó que no conocía a la empresa y que ocupaba el cargo porque le habían ofrecido dinero para hacerlo.

A fs.1333 obra información extraída del Sistema Registral de AFIPP que da cuenta que el señor Rossi fue dado de baja de oficio en el impuesto a las ganancias en el año 2008 y que en el periodo 2015 era empleado en relación de dependencia de Set Goods S.A., la empresa continuadora de Full Planch S.R.L. según sus propios dichos y los de Kowsef S.A.

En el caso de Costuritas S.A., Kowsef S.A. hace hincapié en que el socio gerente de Jaltex S.R.L. es el hijo de uno de los socios de dicha firma y lo dice para señalar que no es una usina ni una empresa fantasma, sino que dicha firma llevó a cabo una maniobra para sustraerse del cumplimiento de sus propias obligaciones fiscales. Si bien en el recurso de apelación, al igual que el perito de parte en el informe pericial explican que este proveedor le vendió telas no acreditan, ni prueban cómo era el proceso de la compra y del traslado, salvo por una descripción genérica que hace un empleado de la empresa que no tiene respaldo en la documentación agregada a las actuaciones administrativas, ni tampoco a la de este Tribunal.

En definitiva, resulta debidamente fundada la pretensión fiscal notificada en los actos recurridos desde el momento que los proveedores de Kowsef S.A. que facturaron ventas por montos significativos no pudieron ser localizados por la fiscalización, ni con la información obrante en los sistemas de la Administración Tributaria se pudo corroborar su capacidad económica, financiera y operativa para prestar los servicios y hacer las ventas de mercaderías de las cantidades que aparecen facturadas; todo ello prácticamente sin empleados en nómina, ya que el propio gerente de hecho de Full Planch S.R.L. reconoció que las remuneraciones de las personas que trabajaban en los talleres se pagaban en efectivo una vez cobrados los cheques de Kowsef S.A.; los proveedores no tenían cuentas bancarias y en un caso su socio gerente admitió que cobró dinero por integrar el órgano de dirección. A ello cabe agregar la sucesión de empresas que se continúan en el tiempo aunque tienen el mismo domicilio, la misma actividad, los mismos responsables o intermediarios, y los mismos incumplimientos también.

Las irregularidades son tantas y de tal magnitud que no es posible corroborar la real existencia de las operaciones que dieron lugar a los gastos computados.

En efecto, el plexo probatorio antes reseñado permite concluir que las operaciones instrumentadas en los comprobantes fiscales recibidos a nombre de Full Planch S.R.L. y Costuritas S.R.L., de manos del Sr. Rossi, no existieron, por ende, no pueden justificar la deducción permitida en el impuesto a las ganancias, en los términos de los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen, correspondiendo en consecuencia confirmar la Res. N° 154/2019.

Respecto a los ajustes en el impuesto al valor agregado, la impugnación de los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas por las facturas ambos proveedores se funda en las mismas irregularidades que llevan al juez administrativo a dudar de la efectiva existencia de las operaciones con éstos. Correspondía en este caso también a Kowsef S.A. probar en contrario, concretamente probar la sustantividad de las operaciones impugnadas en la forma exigida en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar el art. 12 de la ley del gravamen. Así al fallar en la causa "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI", sentencia del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, dijo "*Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...".*

Similares consideraciones hizo en "ADM Argentina S.A." del 10 de marzo de 2015 y en "Molinos Río de la Plata S.A." del 25 de agosto de 2015, entre muchas otras.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que "*…el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior(conf. esta Sala, in re "Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/0639/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 14/08/12)"* – conf. "Avital S.A.", del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente prestaron los servicios y vendieron las telas documentadas en los comprobantes fiscales, a pesar de las múltiples irregularidades invocadas por el juez administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo a cada uno de ellos que llevaron a concluir en su falta de capacidad económica ni operativa.

La prueba aportada con dicho propósito es claramente insuficiente. Lo único que probó el recurrente es la instrumentación formal de las operaciones, más no su existencia que es lo que interesa a los efectos del cómputo del crédito fiscal. Las irregularidades detectadas a cada uno de los proveedores son de tal relevancia que impiden dar verosimilitud a las compras invocadas, máxime cuando, ya se dijo, el socio gerente de Full Planch S.R.L. desconoció la empresa y reconoció ejercer el cargo por dinero recibido a cambio; por otro lado, es el Sr. Rossi, la persona de contacto de Kowsef S.A. en Full Planch S.R.L. quien con su testimonio ante escribano público pone de manifiesto su rol de entregar facturas de dicha firma, y luego de su continuadora, en respaldo de las operaciones con Kowsef S.A.

Por esta razón también debe confirmarse la pretensión fiscal notificada en la Res. N° 155/2019.

Queda referirse, por último, a la intimación a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas notificada en la Res. N° 154/2019 que también debe ser confirmada.

Las irregularidades puestas de manifiesto por la fiscalización respecto de la operatoria comercial con los

proveedores impugnados que no fueron refutadas por Kowsef S.A., ni con la prueba rendida en la instancia administrativa ni ante este Tribunal, impiden también tener por ciertas las erogaciones que dice haber realizado, así como aseverar que los reales beneficiarios de los pagos fueron los proveedores. Esa falta de certeza es, precisamente, el presupuesto de hecho para la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas que prevé el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

Es que dicha figura, como dijo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 323:3376, no solamente grava la inexistencia de las erogaciones sino también las erogaciones documentadas con comprobantes que carecen de credibilidad, como en el caso, máxime cuando el relevamiento del destino de los cheques entregados por Kowsef S.A., tanto propios como de terceros, de acuerdo a la información aportada por las entidades bancarias intervinientes, muestra que la mayoría de ellos fueron depositados por terceros, lo que impide conocer al perceptor de los fondos.

Dijo también en *Fallos* 326:2987 que "…una salida de dinero carece de documentación -a los fines de aquella norma-tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien la hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad-a su verdadero beneficiario" y, en el caso, ya se dijo, no se encuentran debidamente identificados los beneficiarios o receptores de los pagos ya que la fiscalización constató que ninguno de los proveedores tenían cuentas bancarias, ni tampoco se identificaron sus apoderados o directivos en ocasión de endosarlos o presentarlos al cobro.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones recurridas tanto en cuanto al capital, como los intereses resarcitorios intimados allí que se devengan en forma automática desde el vencimiento de la obligación por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, sin que se hayan esgrimido agravios con entidad suficiente para eximir a Kowsef S.A.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. O' Donnell, por similares argumentos.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 153/2019, 154/2019 y 155/2019 en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, en la suma de $592.470 equivalente a 56,97 UMA, por la representación procesal y $1.481.176 equivalente a 142,42 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada, las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16,19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

3°) Regular los honorarios del Contador Público Leonardo Diego Pierini, en la suma de $454.548 equivalente a 43,71 UMA, a cargo de la recurrente, por su actuación en autos en el carácter de perito designado a propuesta del Fisco Nacional, de conformidad con las pautas de la ley 27.423.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 15:42:28 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 16:26:13 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 16:43:59 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 16:44:00 -03:00