República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-52481854-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 26 de Mayo de 2022

Referencia: Sentencia Expte. nº34.812-I y acum. "Perez Vazquez, Manuel"

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y Rubén Alberto Marchevsky (Vocal Titular de la 3° Nominación) a efectos de resolver la causa **EXPTE-34.812-I y su acumulada Nº 34.813-I,** caratulada “**PÉREZ VÁZQUEZ, MANUEL s/ APELACIÓN, impuesto al valor agregado y a las ganancias-”**.

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 56/74 vta. la actora interpone recurso de apelación, en los términos del artículo 76 de la ley N° 11.683, contra la Resolución N° 37/2011 (DV RRMR), y a fs. 539/558 contra la Resolución N° 38/2011 (DV RRMR), ambas de fecha 29/03/2011, suscritas por el Jefe División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP-DGI. Mediante la Resolución 37/2011 se determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente con relación al Impuesto al Valor Agregado de los períodos enero de 2007 a diciembre de 2008, ambos inclusive, con más sus respectivos intereses resarcitorios. Y, a través de la Resolución N° 38/2011 se determina de oficio la obligación impositiva con relación al Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2007 y 2008, más intereses resarcitorios. En ambos actos administrativos se aplican sendas multas, equivalentes a dos veces el importe de cada tributo presuntamente evadido, encuadradas en las previsiones de los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

Se agravia del desconocimiento que realizaría el Fisco de las operaciones celebradas con los proveedores observados, sosteniendo que los bienes fueron efectivamente adquiridos y abonados, resultando los cargos impugnatorios, a su entender, relativos a incumplimiento endilgados a aquellos.

Expresa que no sólo adquirió los bienes de los proveedores impugnados, sino que fue diligente al momento de elegir a sus proveedores, cumpliendo a su criterio, con toda la normativa vigente.

Manifiesta que la Administración tuvo en especial consideración el supuesto incumplimiento fiscal de algunas de las empresas cuestionadas, intentando restar veracidad a las operaciones celebradas.

Se agravia que la inspección actuante sólo habría considerado el hecho de encontrarse incluidas las empresas impugnadas en la base e-Apoc, sin otra prueba contundente que ratifique su criterio, resultando al fisco suficiente

tal inclusión para impugnar todas las operaciones realizadas de la actora con tales proveedores. Cita jurisprudencia.

Entiende que el fundamento esgrimido por la fiscalización para impugnar las operaciones celebradas, le resultan ajenos; tal es el caso de los incumplimientos fiscales de dichos proveedores así como la supuesta imposibilidad de ubicarlos. Ello toda vez que, al momento de celebrarse las operaciones impugnadas, la actora comprobó que el CAI de todas y cada una de las correspondientes facturas sea válido, tal como lo demuestran las impresiones del sitio de la AFIP presentadas a la inspección oportunamente.

Afirma la recurrente que la AFIP no intentó buscar la verdad material de los hechos acontecidos, sino más bien que se limitó a intentar saciar su voracidad recaudadora a cualquier precio, sin tener en cuenta las más mínimas garantías constitucionales.

Sostiene la ilegalidad de la base e-Apoc. Cita doctrina.

Alega que por el principio de realidad económica y teniendo en cuenta que el Fisco nacional en ningún momento ha demostrado que la demandante no haya celebrado las operaciones con los proveedores impugnados, no queda más que concluir que nada adeuda a la AFIP por dichos conceptos.

En cuanto a los medios de pago utilizados expresa que existe un conflicto de normas, puesto que la ley Nº 25.345 no otorga la posibilidad que sí se encuentra establecida en el artículo 34 de la Ley de Procedimiento Tributario, en cuanto a que el contribuyente pueda, al no utilizar los medios de pago dispuestos, demostrar la veracidad de las operaciones a los efectos de computar a su favor créditos fiscales Cita jurisprudencia en la que se habría declarado la inconstitucionalidad del artículo 2º de la ley Nº 25.345 y de la Resolución General Nº 1547.

Se agravia de la multa impuesta, expresando que no incurrió en ningún incumplimiento ni ocultación maliciosa, resultando sus registros y las consecuentes DDJJ fiel reflejo de las operaciones realizadas. Consecuentemente sostiene la inexistencia del elemento objetivo y subjetivo. Cita jurisprudencia.

Finalmente, ofrece prueba instrumental, informativa, pericial contable, y hace reserva del Caso Federal. Solicita se haga lugar al recurso de apelación en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que a fs. 98/115 vta. y a fs. 574/589 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos y por las razones de hecho y derecho que expone, se opone a la prueba ofrecida, solicita el rechazo de los recursos incoados por la actora y se confirme en todas sus partes la resoluciones recurridas, con costas. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que a fs. 594 este Tribunal resuelve acumular al expediente Nº 34.812-I el que lleva el Nº 34.813-I. A fs. 607 se abre la causaa a prueba. A fs. 640 se clausura el período propbatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala A. A fs. 652/654 obra el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de ese derecho la actora. Que mediante IF-2022-48183647-APN-VOCII#TFN pasan los autos a sentencia.

IV.- Que corresponde a continuación resolver si las resoluciones apeladas se ajustan 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 N°471.271, a través de la cual constató que la actividad principal que desarrolla la actora es la “Venta al por Mayor de Productos Intermedios N.C.P. Desperdicios y Desechos”.

En el marco de dicha fiscalización, se determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado de los períodos enero de 2007 a diciembre de 2008, ambos inclusive, y el Impuesto a las Ganancias de los períodos 2007 y 2008, más intereses resarcitorios y multas en ambas resoluciones.

Justifica el Fisco tal decisión en haber constatado el cómputo de crédito fiscal de IVA emergente de compras al menudeo de chatarra, vidrio, etc. considerando las mismas como compras de bienes usados a consumidores finales, contemplado en el art. 18 de la ley del impuesto; en el entendimiento de que según lo dispuesto en el Dictamen Nº 75/02 (AFIP) tales bienes no se encontrarían incluidos en el mencionado artículo, procedió el Fisco a impugnar por improcedentes tales créditos. Asimismo también se impugnan los créditos de los proveedores observados (METALFUND S.A.; DE LA FUENTE, VICTOR EDUARDO; OYUELA PAGES, CAROLINA MARIA; y SAE S.R.L.) por considerarlos apócrifos al no haberse podido comprobar la real existencia de las operaciones de compra involucradas.

En base a lo expuesto la inspección concluye que la actora presentó las declaraciones juradas de los impuestos al Valor Agregado -períodos enero 2007 a diciembre 2008, ambos inclusive- y a las Ganancias -períodos 2007 y 2008-, consignando datos inexactos, incurriendo en omisiones y eludiendo ingresar el tributo a su vencimiento y en su justa medida. Y procede a emitir los actos administrativos recurridos en autos.

V- Que en primer lugar este Tribunal debe resolver acerca de la aplicabilidad del artículo 18 de la Ley Nº 23.249 del Impuesto al Valor Agregado (t.o.1997) a las operaciones de compra de chatarra, vidrios, etc. realizadas por la actora y cuyos créditos fiscales han sido impugnados por la Administración.

Es menester tener presente que la actora ha declarado dedicarse a la venta al por mayor de Productos Intermedios, Desechos y Desperdicios, y la inspección así lo ha constatado, especificando que se dedica a la compra de chatarra ferrosa y vidrio, plástico, cartón, entre otros productos, para su posterior venta mayorista. Asimismo se indica que muchas de las compras se efectúan al menudeo tipo “ciruja” o “cartoneros” y las ventas a empresas tales como SCRAPSERVICE S.A. y RIGOLLEAU S.A.

Con relación a las tareas que específicamente lleva a cabo, Sr. PÉREZ VÁZQUEZ las describe como: “*en no menos del 50% de los casos lo que se adquiere son bienes que a los efectos de venderlos como chatarra se los destruye utilizando métodos y medios que no guardan ortodoxia ya que el objetivo es trabajar materiales de no muy grande dimensiones pues encarecen el transporte y la utilización de maquinarias para su transformación en metales líquidos a través de los distintos proceso de fabricación. Y es precisamente lo que se realiza con aquellos bienes que al ingresar al depósito guardan el estado de muebles y que en forma inmediata se transforma en trozos de metales que no conforman nada en particular pero que sí hace al objeto de su explotación. Con respecto a esto último, las empresas adquirentes sugieren destruir lo que puede considerarse como utilizable por razones de seguridad”*.

Ello así, y teniendo en consideración lo que las normas involucradas disponen, cabe adelantar que entiendo le asiste razón al ente fiscal en su impugnación.

En efecto, el citado artículo 18 de la Ley de IVA reza, en lo que aquí interesa, que "*Los responsables cuya actividad habitual sea la compra de bienes usados a consumidores finales para su posterior venta o la de sus partes, podrán computar como crédito de impuesto el importe que surja de aplicar sobre el precio total de su adquisición, el coeficiente que resulte de dividir la alícuota vigente a ese momento por la suma de CIEN (100) más dicha alícuota....*".

Este régimen especial, previsto en el citado artículo, requiere para su entendimiento y aplicación al caso en crisis,

determinar qué debe entenderse por consumidores finales en cuanto a la calidad de los vendedores, al descartar que se trata, sin dudas, de bienes usados aquellos que se incorporan a la operatoria de la encartada.

Y esta definición resulta muy importante porque hay sujetos que venden bienes usados, denominados normalmente como cartoneros, chatarreros, botelleros, recicladores urbanos y otros sujetos que facilitan el proceso de reciclado al realizar actividades similares con diversos bienes descartados o abandonados en su uso y que, si fueran tratados como consumidores finales en actividad de venta de esos bienes, permitirían la aplicación de las previsiones de este artículo.

El dictamen 23/70 (DATJ) señala que, a los fines de discernir si existe o no fin de lucro en la operación de venta, "*debe analizarse si la adquisición del bien que se enajena implica un acto de inversión – incorporándose al patrimonio con sentido de permanencia – o si, por el contrario, la adquisición tuvo por fin un propósito de lucro*" y ratifica esto el dictamen 183/94(DAT) cuando señala que la cosa objeto de la transacción debe haber sido incorporada por el consumidor final a su patrimonio y sometida por el mismo a uso, para luego proceder a su enajenación.

Es decir que es consumidor final quien adquiere un bien y lo incorpora a su patrimonio con un sentido de permanencia y no con la intención de especular con su posterior venta.

En este sentido, parece claro que los sujetos mencionados no son consumidores finales.

En la causa *RE MA FER SRL*, sentencia del 25/6/2001, esta misma Sala, en su anterior integración, sostuvo que el cómputo de los créditos fiscales resultaba improcedente para la actora ya que los proveedores de la mercadería vendida no la ostentaban para su consumo privado sino que se desempeñaban en la actividad de compraventa de la misma "*…por lo que no cabe más que presumir su calidad de Responsables no Inscriptos frente al Impuesto al Valor Agregado*". En igual sentido, la Sala D, en la causa *Favorable S.A.* el 6/06/2002 confirmó la resolución fiscal que impugnó el crédito computado por la actora en los términos del artículo 18 aun habiendo utilizado los comprobantes autorizados por la reglamentación del mencionado artículo (en igual sentido, la misma Sala en *Ordoñez, Luis*, 24/06/2008) para el caso de la compraventa de rezagos de papel, diarios y cartón para su reciclado efectuadas a cartoneros no inscriptos en el impuesto y a quienes consideraba consumidores finales (la Sala A, en su anterior integración, vuelve a expedirse en el mismo sentido en *Lagomarsino, Marcela* y *Felisa Meza SH, del 30/5/2011*).

Es mi entendimiento que los sujetos proveedores vinculados a la presente causa, al no comprar los bienes en trato ni ser estos elementos producto de su propio y anterior consumo, sino que los comercializan a partir de haberlos apropiado de desechos o descartes de terceros trae como consecuencia que se inhiba la aplicación de la figura especial del artículo 18 y, así, la cadena de créditos fiscales y débitos fiscales posteriores, que por un artilugio legal debiera comenzar allí, se posterga hasta la primera venta de quien recicla o compra a estos sujetos, en el caso la actora, pero sin poder ésta computar crédito fiscal alguno.

VI.- Que corresponde ahora resolver respecto de la caracterización como apócrifos de ciertos documentos emitidos por los proveedores: METALFUND S.A.; OYUELA PAGES, CAROLINA MARIA; DE LA FUENTE, VICTOR EDUARDO; y SAE S.R.L.

Ante tal problemática, este Tribunal ha centrado su atención y análisis, en la actividad desplegada por el Fisco, en el convencimiento que a él le corresponde, en primer lugar, el control de la verificación. En otras palabras, el Fisco debe sustentar su pretensión impugnativa a través de elementos concretos y razonables, lo que le permite suponer el carácter apócrifo de las facturas. Frente a dicha situación, la cuestión fáctica queda desplazada al

contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la existencia de los proveedores y de la facturación que supuestamente emitieran a su nombre.

A tal fin, corresponde analizar los elementos colectados y adjuntados en los antecedentes administrativos por el Fisco en la instancia administrativa que motivaron la impugnación de las operaciones, para luego considerar las pruebas producidas en autos.

METALFUND S.A. (CUIT Nº 30-69555912-3): Del Cpo. División Investigación de los Antecedentes, se desprenden las siguientes observaciones: **a)** a fs. 51/52 consta que el proveedor fue circularizado por la Sección Verificaciones de Agencia Zárate, dependiente de la Dirección Regional Mercedes, al domicilio de la sociedad, habiendo sido devuelto el Requerimiento cursado con la consigna "Desconocido"; **b)** a fs. 53/55 el Sr. Miguel Ángel CASTAGNO, en carácter de presidente de METALFUND S.A., adjunta detalle de las presuntas operaciones realizadas en el período 01/2007 a 12/2007, no aportando copias de las facturas respaldatorias, conforme surge de los Informes de fs. 118 y 146; **c)** A fs. 145/147 consta su inclusión en la base APOC; se explica tal decisión en que se trataría de una empresa sin capacidad financiera dado que verifica: i) ausencia de cuentas bancarias para el período auditado, ii) ausencia de bienes registrables, iii) no posee personal en relación de dependencia, iv) se tiene en cuenta el análisis del cobro por parte de terceros de los cheques recibidos por las operaciones de ventas efectuadas, no bancarizando ninguno de ellos, v) no se pudo localizar al contribuyente ni a sus integrantes; **d)** a fs. 163/166 obra Informe donde se indica que se circularizó a la empresa que confeccionó las facturas a METALFUND S.A., perteneciente al Sr. Miguel Ángel CASTAGNO; en nota de respuesta recibida el 26/02/2008 se informa que los formularios solicitados por la referida firma en ciertas ocasiones eran entregados en el domicilio del cliente y en otras oportunidades eran retirados por el contribuyente en su establecimiento; **e)** a fs. 141/143 obra copia del Contrato Constitutivo de la sociedad, de donde surge que los socios de la misma son el Sr. Miguel Ángel CASTAGNO y la Sra. María Eloísa ACOSTA SILVA; a fs. 144 se constata la publicación de tal sociedad en el Boletín Oficial Nº 28.721, 2º edición, del día 02/09/1997, sin modificaciones posteriores; **f)** según información presentada al organismo recaudador, el Sr. Miguel Ángel CASTAGNO no posee bienes y registra escasas acreditaciones bancarias; su cotitular, el Sr. Héctor CASTAGNO, sólo posee CUIL dado que no se encuentra inscripto ante la AFIP; **g)** la Sra. María Eloísa ACOSTA SILVA se encuentra dada de baja en Monotributo, no posee bienes a su nombre ni acreditaciones bancarias; y finalmente, **h)** la inspección se apersonó en el domicilio declarado por la firma así como en otros dos alternativos, no pudiendo en ningún localizar ni a la empresa ni a sus dueños; finalmente se pudo ubicar por teléfono a la Sra. Silvia Carmen ACOSTA, quien manifestó ser la madre de la Sra. María Eloísa ACOSTA SILVA, pero desconocer el domicilio de su hija.

OYUELA PAGES, CAROLINA MARIA (CUIT Nº 27-17901391-1): Del Cpo. Oyuela Pages, surge que la fiscalización concluyó que se está en presencia de una "usina duplicadora de facturas", que emitió comprobantes bajo el nombre de fantasía REZAGOS INDUSTRIALES y a nombre de la contribuyente OYUELA PAGES Carolina María, correspondiendo su carga en la Base e-Apoc de la AFIP, con fundamento en las siguientes observaciones: **a)** Actividad principal declarada: Venta al por Mayor de Metales y Minerales Metalíferos; Actividades secundarias declaradas: Reciclamiento Desperdicios y Desechos No Metálicos y Actividades de Informática N.C.P. y Ventas al por Menor de Maquinarias y Equipos para Oficinas y sus Componentes y Repuestos (fs. 55) ; **b)** en las bases informáticas de la AFIP la responsable: i) no posee bienes registrables ni empleados; y ii) posee cuenta bancaria con una única acreditación de $12.424 en 11/007; **c)** a fs. 45 consta que el proveedor fue circularizado por la Sección Verificaciones de Agencia Zárate, dependiente de la Dirección Regional Mercedes, habiendo sido devuelto el Requerimiento cursado con la consigna "Dirección Inexistente"; **d)** se incluyó en la Base APOC, al ser calificada como "usina duplicadora de facturas", señalándose que: i) se visitaron con fecha 26/03/2008 los domicilios fiscales que figuran al pié de las facturas emitidas por la

contribuyente Oyuela Pages, Carolina María, ubicadas en la localidad de Wilde y Núñez, donde se labraron actas, fs. 280/286 Cpo. Nº 2 Oyuela Pages, Carolina María; ii) en Acta 016 Nº 0187896 se dejó constancia que la verificación fue atendida por el Sr. Germán Omar MORENO, titular de la imprenta que lleva su nombre quién ante preguntas formuladas, respondió: 1) reconoce haber efectuado la impresión de un juego de talonarios correspondiente a la numeración 0001-00000101 a la 0011-00000600 apartando la documentación de respaldo que se encontraba en su poder; 2) desconoce el motivo por el que existen dos (2) juegos de talonarios ya que en su imprenta sólo se imprimió un juego de talonarios correspondiente a esa numeración; iii) asimismo, en Acta 016 Nº 0187897, labrada en Wilde con el Sr. Oscar Rubén GOMEZ, en el domicilio fiscal de la otra empresa involucrada, se dejó constancia que en dicho domicilio funcionaba, desde hacía cuatro meses un comercio, donde con anterioridad funcionaba una imprenta, desconociendo esa persona al Sr. Daniel Adrián DÍAZ y su nuevo domicilio; **e)** respecto de los comprobantes emitidos por OYUELA PAGES, según copias de facturas de fs. 30, 38, 41, 119, 155 y 192 observa la inspección diferente tipología en la numeración de las facturas -impresas en la imprenta del Sr. DIAZ-, correspondientes al mismo talonario, emitidas a la fiscalizada y a las firmas informantes en CITI COMPRAS respecto de otros proveedores (CABELMA S.A., METALES DEL TALAR S.A. Y SCRAPSERVICE S.A.); no ocurre lo mismo respecto de los comprobantes impresos por el Sr. MORENO (fs. 21 y 128); **f)** a fs. 296 consta requerimiento a la firma CORRUGADORA AZUL S.R.L., cliente de OYUELA PAGES, del Libro de Registro según Resolución Nº 1547, quien aporta a la fiscalización planillas con detalles de cheques propios y de terceros utilizados para cancelar las facturas emitidas por OYUELA PAGES, no exhibiendo ni poniendo a disposición el registro exigido por la mencionada R.G.

SAE S.R.L. (CUIT Nº 30-70938715-0): Del Cpo. Sección Verificaciones de la Agencia Zárate, se desprenden las siguientes observaciones: **a)** a fs. 40/41 consta que la firma fue circularizada y devuelta al correspondencia con la consigna “cerrada/ausente”; **b)** a fs. 43 obra copia de la Factura Nº 0001-00000514 emitida por SAE S.R.L. a la firma ARCO ELECTRICIDAD, CUIT Nº 30-56357532-4, del 18/04/2006 por un monto neto de $2.847,28, IVA $ 597,93, datos que difieren en su totalidad -excepto el número de factura-, con los que surgen de la copia obrante a fs. 516 del Cpo. IVA Nº III, aportada por el contribuyente a la inspección, donde se consigna fecha 16/02/2007, monto neto $5.803, IVA $1.218,63; **c)** el contribuyente reconoce el carácter de apócrifa de la factura indicada en b), en su presentación del 01/10/2010, fs. 1040, Cpo IVA Nº IV.

DE LA FUENTE, VICTOR EDUARDO (CUIT Nº 20-08262712-0): Del Cpo. Sección Verificaciones de la Agencia Zárate, se desprenden las siguientes observaciones: **a)** Del cotejo entre la información que surge de las Bases Informáticas de la AFIP acerca de la Factura Nº 0001-000013963 de fecha 31/10/2006 (fs. 21) con la copia obrante a fs. 60, de fecha 08/02/2007, se deduce una incongruencia en cuanto a la fecha de los comprobantes; **b)** a fs. 984/987 del Cpo IVA Nº V consta haberse circularizado a este contribuyente al domicilio fiscal declarado así como al alternativo, recibiendo los Avisos de Retorno con la consigna “Rechazado” y “Domicilio Inexistente”; **c)** a fs. 1040 del Cpo IVA Nº VI, consta que el contribuyente reconoce el carácter de apócrifa de esta firma en la presentación del 01/10/2010.

A fs. 890/933 del Cpo IVA Nº V obran constancias de circularización a los bancos libradores de los cheques con que fueron canceladas las facturas de compras de los proveedores, llevada a cabo por la fiscalización, observando que el cobrador de los cheques es el Sr. Jorge HENKEL, DNI 16.396.551, empleado del contribuyente de autos.

Merece destacarse que, en base a las tareas y resultados obtenidos descritos anteriormente, el Juez Administrativo en los actos en crisis, señala que “*... respecto a la existencia real de los proveedores impugnados… [y de] los requisitos formales cumplimentados antes de contratar con los mismo, no se cuestiona el perfeccionamiento de las operaciones observadas ni la existencia de los mismos, sino la instrumentación de la facturación, en el entendimiento que los mismos constituyen usinas creadas a fin de generar créditos fiscales”*. Y que “*en las*

presentes actuaciones la sustancia o sustrato económico de la operación es la gran ausente…”. En ese sentido, agrega que “*...aún el caso que la facturación fuera verosímil, corresponde la impugnación de compras contenidas en las mismas,…atento no haberse demostrado fehacientemente, a través de la documental adecuada, la correspondencia entre las operaciones impugnadas y los medios de pagos cancelatorios de las mismas”*.

VII.- Que ello sentado, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio producido en autos.

Que del minucioso análisis del Informe de la Pericia Contable (fs. 623/627), no surge elemento alguno que refute la tesis que el Fisco Nacional sostiene en las resoluciones recurridas, en cuanto a la duda acerca de la sustancia económica de las operaciones cuestionadas.

Ello así, del Informe no puede sino leerse la falta de elementos que permitan formar convicción acerca de la veracidad de las operaciones en tanto los Libros IVA COMPRAS y VENTAS no verifican los requerimientos de seguridad que la ley dispone y que garantizan su inalterabilidad una vez acaecidos los hechos. No olvidemos que las registraciones contables sólo valen en relación con la fe que merezcan los comprobantes que le sirven de respaldo (cfr. art. 35 de la L. 11683), documentos que al ser puestos fundadamente en crisis en el caso, restan eficacia probatoria a las aludidas registraciones, más aún si éstas no guardan el debido resguardo.

VIII.- En este marco es necesario destacar -como lo sostuve en mi voto correspondiente a la causa caratulada: “ *ARREBEEF S.A. s/recurso de apelación*” de fecha 21/9/2018- que la mera existencia de facturas en legal forma no habilita, sin más, el cómputo del crédito fiscal. Con sólo observar el texto del artículo 12 de la ley de IVA se puede apreciar la evidente intención del legislador de resguardar la determinación final del gravamen imponiendo una serie de requisitos y condiciones para que el crédito fiscal pueda ser computado como tal por el contribuyente. Así encontramos que, entre el propio artículo 12 y otras normas complementarias, dicho cómputo está sujeto a: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago; h) que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Que como puede colegirse, se trata de una serie de requisitos concurrentes de tipo formal algunos y de tipo material otros, inscribiéndose entre estos últimos la generación del débito fiscal en cabeza del sujeto que emite la factura, lo que no hace más que garantizar la característica de un impuesto plurifásico no acumulativo como el tratado.

Esta modificación legal data de 1990 y recepta los argumentos de los Dictámenes 35/84 y 22/85 – DATJ- que cuestionaban que la simple emisión de una factura, aunque cumpliera con los requisitos legales, pudiera acordar válidamente un crédito fiscal al comprador.

Que hasta la citada modificación legal la propia Corte -en *Industrias Electrónicas Radio Serra S.A.*- sustentaba la impugnación de créditos fiscales amparándose en el principio de la realidad económica para no hacer lugar a cómputos de créditos sin el correlato de una operación explícita que hubiera generado el débito pertinente.

Que resulta pertinente traer a colación la opinión de la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa "*Barreré y Asociados Soc. de Hecho*" de fecha 24/06/05, quien ha

sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el impuesto se encuentra discriminado.

Dicho criterio fue reafirmado por la Corte Suprema de la Nación en recientes fallos, en las causas "*Stopcar S.A.*" y "*Feretti, Félix Eduardo*" de fechas 21/08/13 y 10/03/15, respectivamente.

Que en este marco, el requisito para la computabilidad del crédito fiscal, basado en la "generación del débito fiscal" o "perfeccionamiento del hecho imponible" en cabeza del vendedor, locador, importador o prestador, como reza el último párrafo del artículo 12 de la Ley de IVA, 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 esta inteligencia corresponde confirmar las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional sobre las operaciones con los proveedores METALFUND S.A., OYUELA PAGES CAROLINA MARIA, DE LA FUENTE VICTOR EDUARDO, y SAE S.R.L., ya que al margen de todas las conjeturas y explicaciones volcadas por el recurrente, lo cierto es que no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes de los supuestos desperdicios y desechos que le fueron facturados, cuya relevancia en materia fiscal resulta innegable. Tampoco es vital la oportuna aprobación por parte de la AFIP o de otros organismos estatales para que dichos sujetos, proveedores, se encuentren habilitados o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación, todo lo cual podrá hacer final y eventualmente reprochable y sancionable el incumplimiento de deberes de los funcionarios actuantes. En este estadio de la controversia y a la luz de aquello que consta en el expediente, lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación desde el punto de vista económico dado que el hecho imponible en crisis, que pudo haber dado lugar al cómputo de créditos fiscales, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

Que cabe añadir que en el análisis de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que los proveedores no figurasen en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contaran con autorización para emitir comprobantes (conf. esta Sala, Causa Nº 27618/2013, "Giménez Rosa Martina (TF 29583-I) c/ DGI", del 19-11-13; y Sala II, Causa Nº 17663/13, "Agroservicios Sur SA (TF 33325-I) c/ DGI", del 10-13), pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

Que asimismo cabe hacer notar que la pericia ofrecida en autos se basó sólo en los registros de la actora y la documentación aportada por ella.

Debe tenerse presente que el artículo 33 de la ley de procedimiento fiscal establece que "todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas" En este contexto, las registraciones contables no se encuentran respaldadas por la documentación pertinente en la medida que se impugnaron las facturas, con lo cual carecen de valor probatorio suficiente, dado que no pueden acreditar las operaciones cuestionadas, lo que lleva a concluir que ni la prestación real de los servicios ni el circuito económico de los bienes y el pago se encuentran probados por este medio ("Marpe S.A." C.N.C.A.F. Sala IV del 2/2/14)

Que en consecuencia la impugnación de los proveedores ha sido adecuadamente valorada por el Fisco Nacional,

toda vez que ha quedado demostrada la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que presentan un cuadro de serios reparos respecto de su capacidad operativa para poder prestar los servicios o bienes facturados, los que llevaron al Fisco Nacional a concluir que los mismos no fueron prestados por los proveedores impugnados.

Que a tenor de lo expuesto, voto por confirmar el criterio que impugna el crédito fiscal computado por los aludidos proveedores –con costas-, por entender que sobre las facturas que documentan dichos gastos y que contienen el crédito fiscal, no se ha probado la real existencia de la operación en el plano de los hechos, determinando la obligación de la contribuyente frente al valor agregado y a las ganacias.

IX.- En cuanto a los intereses resarcitorios, el art. 37 de la ley 11.683 dispone que *"La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimiento, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio"*.

"…La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta".

Respecto a su naturaleza jurídica el Máximo Tribunal ha fijado su postura en el sentido *"El presupuesto generador de los intereses establecidos por el art. 42 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modific.) así como de los previstos por el art. 161, no es otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la prestación que la ley pone a su cargo. Esta falta de cumplimiento oportuno - se encuentre la deuda a cargo del contribuyente o del Estado- es el hecho que la ley contempla para establecer el comienzo del curso de los intereses ya que ellos representan un modo específico de indemnización al acreedor, por el retraso en la satisfacción de esa obligación pecuniaria"(*Fallos: 308:283), es decir que le reconoce características indemnizatorias, tendiendo así a resarcir a la víctima, en este caso la Hacienda Pública, restituyéndola al estado anterior a la mora.

Que ello es así, por cuanto se impone en forma automática, sin interpelación alguna, ni debe ponerse en mora al deudor, al ser obligaciones de plazo cierto y no exige para su aplicación la tramitación de sumario alguno por tratarse de una sanción de tipo civil.

Que para se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

1. El retardo en el pago de la obligación a cargo del deudor. El organismo fiscal es el encargado de fijar los vencimientos para la presentación tanto de las declaraciones juradas de los impuestos a cuyo cargo se encuentra su recaudación, como los anticipos de ellos, retenciones y percepciones que deben ingresar los contribuyentes (conf, Decreto 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento en el ingreso total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

2. Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dictámenes DATJ de la DGI 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re "*IKA-Renault SAICyF*" del 25/02/1982, "...El artículo 42 de la ley 11683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos

en el citado artículo 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del artículo 509 del Código Civil (artículo 1732 del nuevo Código), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable" (artículo 1730 del nuevo Código). En el mismo sentido "*Vendomé SRL"*, JNCAF Sala III, 9/10/79 y "*ESSO SAPA"* - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

3. El daño. Consiste en la privación del uso del capital al Estado durante el período en que el deudor estuvo en mora, teniendo lugar en esta materia por la falta de ingreso al vencimiento de la obligación tributaria.

Que en atención a lo expuesto y no habiendo la actora manifestado agravio alguno al respecto corresponde su confirmación.

X.- Que en relación a las sanciones aplicadas en el Impuesto al Valor Agregado –períodos fiscales enero de 2007 a diciembre de 2008, ambos meses inclusive, y en el Impuesto a las ganancias, períodos 2007 y 2008- debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del artículo 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude al inciso b) del artículo 47 citado que establece:

"*…a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.*

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;…"

Que el inciso b) requiere de situaciones que impongan una "grave" incidencia sobre la determinación misma. Y si bien tal presunción se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe "gravedad" y es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso de facturas apócrifas, el sólo hecho de haberse demostrado la inmaterialidad de la operación y, en su caso, la inexistencia del proveedor, la gravedad resulta palmariamente

expuesta.

En cuanto a la incidencia en la determinación que surja como consecuencia de documentación que contenga datos inexactos requerida por el inciso b) del artículo 47, debo decir que siguiendo lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "*Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/DGI*" del 26/08/2003, la carencia de aptitud del instrumento utilizado es equivalente a la ausencia de instrumento o documento, por lo que estamos en presencia de los tipos previstos en los incisos citados precedentemente.

XI.- En virtud de todo lo expresado, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto precedente.

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

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala por encontrarse vacante la Vocalía de la 1° Nominación (art.184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.24 17:06:34 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.26 12:13:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.26 12:13:10 -03:00