República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-83081085-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Agosto de 2022

Referencia: Sentencia expte. Nº 33.345-I Charlie Tango S.A.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 33.345-I caratulada: **"CHARLIE TANGO S.A. s/recurso de apelación".**

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 31/42 la actora interpone recurso de apelación, contra las Resoluciones Nros. 91.523, 91.524 y 91.525 (SDG OPIM), todas ellas de fecha 31/08/2009, emanada de la División Fiscalización "A" de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la A.F.I.P. - DGI, por las cuales se resuelve rechazar, parcialmente, las solicitudes de reintegro de crédito fiscal del I.V.A. presentadas, de los meses de marzo, junio y julio de 2008 respectivamente, y se intima a ingresar los importes resultantes con más los intereses resarcitorios correspondientes.

En primer término, plantea como cuestión de previo y especial pronunciamiento la nulidad de los actos administrativos impugnados, porque entiende que carecen de los requisitos esenciales establecidos en el art. 7 de la Ley Nº 19.549 incisos a), b), d) y e); y por el inciso b) del art. 14 de dicha ley, violando el principio del debido proceso –que deriva del art. 18 de la Constitución Nacional-.

Esgrime que no se inició el procedimiento reglado por el artículo 16 de la ley de rito, otorgando vista de los cargos formulados para que pueda ejercer su derecho de defensa.

Explica, que el acto administrativo es emitido por un funcionario público que no posee la facultad suficiente para hacerlo. Sobre este aspecto, dice que no se cumplió con lo dispuesto por el artículo 10 del Decreto 618/97.

Entiende que la conformación y acreditación por parte de la AFIP de los reintegros solicitados bajo los términos de la RG 2000/06, los cuales fueron plasmados en el balance impositivo de la firma y en las declaraciones juradas correspondientes, tenían valor de cosa juzgada; en consecuencia, su posterior revocación e intimación –con más los intereses por los importes percibidos oportunamente- implicaría la afectación de derechos adquiridos y la violación del principio de seguridad jurídica. En esta línea, interpreta arbitrario el

proceder del fisco, y contrario a la Doctrina de los Actos Propios.

Se agravia de la interpretación que efectúa el Fisco Nacional de la RG AFIP N° 2000, al sostener que ésta no exige como condición para acceder al reintegro la cancelación total de la factura de compra, sino que sólo requiere que se encuentre pagado el IVA facturado, lo que deviene en improcedente el rechazo de las solicitudes de reintegro de los créditos fiscales.

Finalmente, ofrece prueba documental, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoquen los actos apelados, con expresa imposición de costas.

II.- Que, a fs. 53/65 el Fisco Nacional solicita se haga lugar a la excepción previa de incompetencia planteada, con costas; rechaza el planteo de nulidad interpuesto por el recurrente, con costas; y en subsidio contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido, y por las razones de hecho y de derecho que expone, peticiona que se confirmen los actos apelados, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa, se opone a la prueba documental ofrecida por la actora, y hace reserva del Caso Federal.

III.- Que, a fs. 67/70 el apelante contesta el traslado conferido y solicita se rechace la excepción de incompetencia articulada por el ente fiscal, con costas; a fs. 76/77 este Tribunal resuelve declarar su incompetencia para entender en autos, con costas; a fs. 80/87 dicho decisorio es apelado; a fs. 117/118 vta. la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, declara la competencia de este Tribunal para entender en la presente causa; y a fs. 144 la Alzada rechaza el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP-DGI.

IV- Que mediante la PV-2022-53919044-APN-VOCIII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “A”, y finalmente a través del IF-2022-54271764-APN-VOCII#TFN se llaman a sentencia.

V.- Que, a continuación, corresponde exponer las circunstancias sobre las que reposa el ajuste formulado por el Fisco Nacional.

En el marco de la fiscalización –efectuada bajo la O.I. N° 365.524-, se detectaron créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado improcedentes, computados por la actora en concepto de operaciones de exportaciones efectuadas en los períodos marzo, junio y julio de 2008, por lo que se procedió a impugnar, parcialmente, las solicitudes de reintegros peticionadas oportunamente por la actora y concedidas por el fisco, de conformidad con el acogimiento al régimen de reintegro atribuible a exportación y asimilables establecidos en la RG AFIP 2000. Asimismo, se le solicita el reintegro de los correspondientes créditos fiscales del IVA con más sus respectivos intereses y/o cancelación de las obligaciones oportunamente compensadas.

Según se desprende de los antecedentes de autos, el origen del cargo consiste en la impugnación de los proveedores: a) NOVAMAR S.A. (C.U.I.T. 30-61608409-3) -factura Nº 0001-00000255 por el período 03/2008- a quien se cuestiona el haber presentado sus declaraciones juradas desde marzo a julio de 2008 con un débito fiscal en “0”, tener domicilio fiscal y comercial coincidente con el de la actora, y haberse comprobado que el monto total de dicha factura habría sido cancelado únicamente por el importe del IVA; y b) PESQUERA ORION S.A. (C.U.I.T. 30-67816723-8) -facturas Nros. 0001-00000337/338/339 y 0001-00000342/343/344 por los períodos 06/2008 y 07/2008, respectivamente- al que se le imputan las mismas observaciones ya apuntadas, excepto en lo que se refiere al débito fiscal declarado.

Además, advirtió que CHARLIE TANGO S.A. no evidenciaba capacidad financiera para cancelar las

facturas de compra solicitadas (vide fs. 61/66, Cuerpo Principal Exportador Nuevo o no habitualista RG 2000/06).

VI.- Que, por una cuestión de lógica precedencia, es necesario expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la actora.

Que, en primer término, la actora plantea la nulidad del procedimiento administrativo, al sostener que el presente caso era aplicable el procedimiento reglado por el art. 16 de la ley 11.683, otorgando Vista al contribuyente de los cargos efectuados para que este pueda ejercer su derecho constitucional de defensa.

Sobre este aspecto se ha expedido la Alzada en el decisorio obrante a fs. 117/118vta. al decir que *"…la circunstancia de que la DGI no hubiera recurrido al procedimiento previsto en los artículos 23 y ss. de la ley fiscal no obsta a que los actos administrativos dictados en consecuencia sean igualmente revisables en sede de dicho organismo jurisdiccional [es decir, el Tribunal Fiscal de la Nación]* ***si es que ellos en esencia se comportan –como ocurre en el caso- como una verdadera revisión administrativa del contenido material de la obligación tributaria declarada por el contribuyente o responsable****… **cabe destacar que si bien no se ha efectuado una determinación de oficio, la Administración ha realizado un procedimiento tendiente a dirimir el quantum del recupero del crédito fiscal otorgado**…"* (el destacado me pertenece).

Siendo ello así, cabe destacar que los actos cuestionados cumplen con las condiciones antedichas, lo que echa por tierra el planteo efectuado en este sentido.

También, es preciso mencionar que no se advierte que el organismo recaudador se haya excedido en las facultades legalmente conferidas; de las propias actuaciones administrativas, surge que el Fisco Nacional actuó en el marco de un procedimiento administrativo concreto, sobre un contribuyente individualizado, donde el mismo tuvo pleno conocimiento de los requerimientos formulados por el Fisco Nacional, conociendo de manera íntegra los alcances de la investigación que se llevaba a cabo, y donde se le ha notificado cada uno de los ajustes realizados. Por ende, todos los actos realizados por el organismo fiscal, cumplen con los requisitos necesarios para su validez.

Así, el fisco sustentó su accionar en el derecho aplicable vigente, situación que dejó asentada tanto en el Informe de Inspección y como en las Notas Dirección Regional DEVOL DE EXPORTADORES (SDG OPIM) Nº 91523, 91524 y 91525, todas de fecha 31/08/2009, en la que se le comunica a la demandante la improcedencia de tales créditos y se le solicita su devolución.

VII.- Que la actora interpone la nulidad de los actos, fundada en falta de causa y de motivación (art. 7° incisos b y e, y art. 14º inc. b, ambos de la Ley N°19.549), lesionando la garantía del debido proceso adjetivo y al derecho de defensa en juicio.

En este sentido es necesario remarcar que la causa es el porqué del acto administrativo, por ello el aludido inciso b) se refiere a cuáles son los pilares en los cuales se deberá justificar el acto: hechos antecedentes y el derecho aplicable. El hecho es el presupuesto de ley que, habiendo sucedido en los términos previstos en la normativa legal, tal causa surgiría de los antecedentes del caso, originaría la aplicación de otra norma del derecho que causa el acto de la Administración. Por ello, hay causa cuando se haya constatado la existencia del hecho y éste pueda ser atribuido al sujeto.

En cuanto a la motivación, prevista en el citado inciso e) es la explicación de la causa, es decir que declara cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho pero las expresa justificando y fundamentando porqué la atención de éstas lo ha llevado a dictar el acto, convirtiéndola así en un requisito vinculado con la razonabilidad

de éste ya que evita la arbitrariedad del acto.

Del análisis de las actuaciones, no se observa que los requerimientos cuestionados sean arbitrarios, improcedentes ni contrarios a derecho, y -como se mencionó en el Considerando anterior- tampoco se desprende que el Fisco Nacional haya actuado en exceso de su función fiscalizadora, sustentando su accionar en el derecho aplicable vigente.

En cuanto a los hechos y antecedentes de la causa, debe señalarse que de las distintas piezas que conforman las actuaciones administrativas y de las Notas AFIP Nros. 91.523/91.524/91.525 impugnadas, se verificó una acabada descripción de los antecedentes de la fiscalización, así como las facturas, montos, y motivos que tuvo en cuenta a fin de proceder a la impugnación parcial de los créditos fiscales de la actora frente al Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, las aludidas notas observadas por la actora, ponen en conocimiento de ésta que, ante la impugnación de los créditos fiscales de autos, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 44 inc. b) de la RG AFIP 2000 referido al "Régimen de reintegro del impuesto atribuible a exportaciones sujeto a fiscalización".

En lo que se hace a la supuesta afectación del derecho de defensa, debe tenerse en cuenta que *"la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076).* Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

Por su lado, este Tribunal Fiscal interpreta que*; "...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal [fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."* [in re "Mirror Holding S.A", 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

En virtud de lo expuesto, lo concreto es que no ha podido explicar ni acreditar de qué forma estos supuestos vicios procedimentales afectaron su derecho de defensa, y al no concurrir las circunstancias contempladas en el art. 14 de la Ley N°19.549 como causales de nulidad absoluta, no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad en este aspecto.

Por lo tanto, si el apelante discrepa con el organismo fiscalizador acerca de la razonabilidad y fundamentación de la impugnación de los créditos fiscales del IVA practicado por la AFIP, no es una cuestión que afecte la validez del acto, sino que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a decidir. En consecuencia, voto por rechazar la nulidad incoada por la quejosa, con costas.

VIII. Que, en lo relativo a la supuesta violación de la "cosa juzgada", cabe adelantar su rechazo.

En efecto, la ley de IVA, en su artículo sin número incorporado -por el Decreto Nº 959/2001- a continuación del artículo 43 indica:

"*Los exportadores tendrán derecho a la acreditación, devolución o transferencia a que se refiere el segundo párrafo del artículo precedente con el sólo cumplimiento de los requisitos formales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA,* ***ello sin perjuicio de su posterior impugnación cuando a raíz del ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación previstas en los artículos 33 y siguientes de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, mediante los procedimientos de auditoría que a tal fin determine el citado Organismo, se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a la aludida acreditación, devolución o transferencia...".*** (el destacado me pertenece)

En otro orden, la RG 2000/06 en su art. 4° indica que "*[e]stán excluidos del régimen reglado en el presente título:...c) Las solicitudes que se encuentren en trámite o que se interpongan, conforme lo previsto en el artículo 43 de la presente resolución general****, cuando —como consecuencia de las acciones de verificación y fiscalización a que se refiere el artículo 33 y concordantes de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones— se compruebe respecto de solicitudes ya tramitadas, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado"*** (el destacado es propio).

De la normativa transcripta, resulta clara la intención del legislador de excluir de los beneficios de la mencionada Resolución General en los casos donde se compruebe la ilegitimidad o improcedencia del crédito fiscal facturado, reconociendo que tal comprobación sería consecuencia de un procedimiento de fiscalización que, por lógica, vendría a ocurrir con posterioridad a la eventual autorización de reintegro.

Es decir, que no existe disposición alguna que dote de cierta irreversibilidad a la aprobación de la solicitud de reintegro, o que lleve a concluir que se inhibe al fisco del ulterior ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que la ley N° 11.683 tiene prevista para la AFIP en su art 33 y siguientes.

A mayor abundamiento, las Notas AFIP impugnadas en autos incluyen expresamente un párrafo que advierte del carácter de "sujeto a verificación" que reviste la eventual aprobación de reintegros de IVA por exportación.

En atención a lo expuesto debe rechazarse el agravio en trato.

IX.- Que dicho esto, es necesario precisar que el agravio de fondo, tal como lo manifiesta la actora, es que "*la norma [la RG 2000 (AFIP)] no exige entonces, como pretende el fisco, que para acceder al reintegro tenga que estar abonada la totalidad de la factura. Solo requiere que se encuentre pagado el Impuesto al Valor Agregado facturado*". En este razonamiento, tilda de improcedente el rechazo de las solicitudes de reintegro de los créditos.

Así, el tema a definir en autos se refiere a si la normativa aplicable exige el pago total de la factura a efectos de computar el correspondiente crédito fiscal frente al IVA, o basta con cancelarla parcialmente, por el monto de dicho crédito.

Resulta entonces pertinente referirse a lo dispuesto en la mencionada normativa.

El artículo 1º de la **RG 2000** indica que "*[l]os contribuyentes, responsables y demás sujetos que soliciten la acreditación, devolución o transferencia de los importes correspondientes al impuesto al valor*

agregado que les haya sido facturado, según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, deberán cumplir con las disposiciones de esta resolución general que, en cada caso, se establecen ...las previstas en el presente título y en los ***Anexos*** *...* ***IV*** *... de la presente...”* (el resaltado me pertenece).

A su vez, el aludido **Anexo IV de la RG 2000** titulado “Requisitos Formales a cumplir - Art 1º, incisos a), b) y c)” establece, que *“[l]os sujetos indicados en el artículo 1º de la presente resolución general deberán cumplir —además de los requisitos enunciados en los Anexos I, II y III— con las obligaciones que se indican a continuación: A) DISPOSICIONES ENUNCIADAS EN: a) El artículo 41 de la Resolución General Nº 100, sus modificatorias y complementarias; b) La Ley Nº 25.345 y sus modificatorias y en lo que corresponda la Resolución General Nº 1.547 y su modificatoria; c) Las normas que regulan los regímenes de retención del impuesto al valor agregado vigentes…”*.

Mientras que en su último párrafo –citado por la encartada en su recurso- señala que “*las obligaciones dispuestas en los incisos a), b) y c) precedentes y en el Capítulo A de la Resolución General Nº 738, sus modificatorias y complementarias, deberán encontrarse cumplidas respecto del impuesto al valor agregado facturado, con anterioridad a la interposición de la correspondiente solicitud. Las de los Capítulos B y C de la citada resolución general, deberán hallarse cumplidas hasta el sexto día hábil del mes de presentación de la solicitud”*.

Así se presenta como necesario analizar las circunstancias que hacen al pago de las facturas impugnadas.

A través del Informe Final de Inspección (obrante a fs. 241/247 Cuerpo Agencia N°8) la auditoría fiscal comprobó que: a) la factura N° 0001-00000255 (por la firma NOVAMAR S.A.) según recibo Nº0001-00000035 de fecha 20/05/2008, fue cancelada parcialmente por un importe equivalente al IVA facturado, mediante cheque del BNL de la cuenta corriente de la actora posdatada al 20/04/2009 que luego, al vencimiento, se canjeó por otro cheque con vencimiento de fecha 19/06/2009; b) las facturas Nros. 0001-00000337/338/339/342/343/344 (emitidas por PESQUERA ORION S.A) presentan una situación similar al proveedor mencionado en el punto anterior, esta vez según recibo Nº 0001-00000210 de fecha 23/09/2008, en cual se consigna como medio de pago un cheque del HSBC perteneciente a la cuenta corriente del inspeccionado.

X.- Que planteado el caso, es imprescindible alcanzar una comprensión integral de toda la normativa aplicable a autos, como lo dijo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiteradas oportunidades, al afirmar *“[q]ue este Tribunal tiene decidido que cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de su texto, conduzca a resultados concretos que no armonicen con el ordenamiento jurídico restante o arribe a consecuencias reñidas con los valores por él tutelados, la interpretación debe integrarse al conjunto armónico del referido ordenamiento, por cuanto los jueces son servidores del derecho para la realización de la justicia. También tiene dicho que en los casos no expresamente contemplados ha de preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulta aquella armonía y los fines perseguidos por las reglas (Fallos: 302:1284; 312:1614; 315:158; 317:674; 318:1894; 319:1840; 320:521, entre otros)”* (fallo CSJN “Rosello, Josefa Esther c/ANSeS s/medidas cautelares”, sentencia del 23/09/2003).

Bajo esta inteligencia, a diferencia de lo alegado por el recurrente, el último párrafo del apartado A) del Anexo IV de la RG 2000/2006 -en una interpretación armónica e integral de las normas en juego- hace referencia a una condición necesaria a los efectos de solicitar el reintegro; pero ello no avala de manera alguna, ni establece, que el sólo ingreso del IVA sea suficiente para probar la operación facturada, a fin de obtener el mentado

beneficio. Al respecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado estipula que los créditos fiscales son computables, en la medida en que el perfeccionamiento del hecho imponible se genere en cabeza del vendedor, locador, importador o prestador, como reza el último párrafo del artículo 12; sin embargo tal situación 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.

Tal conclusión deviene armónica con la hermenéutica sentada por la CSJN que, de modo ininterrumpido desde el caso "Scarcella", ha dicho que "*las normas impositivas no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación*" *(Fallos - T. 179 - pág. 337; T. 287 - pág. 79, y sus citas; F.170.XXII, "Frigorífico Rioplatense S.A. s/recurso de apelación"; S.227.XXII, "Subpga S.A.C.I.E. e I. c/Estado Nacional (A.N.A.)" del 12 de mayo de 1992; R.469.XXIII, "Rabinovich, Héctor c/Videla, Horacio Germán y otros", del 17 de setiembre de 1992 y G.568.XXII, "Gasparri y Cía. S.A. s/apelación-IVA", del 16 de junio de 1993, y sus citas, entre muchos otros)*" (Fallo CSJN "EVES ARGENTINA S.A. s/recurso de apelación - IV", sentencia del 14/10/1993).

De acuerdo a las pautas indicadas y los hechos descriptos, cabe destacar que 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, 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 más 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 es necesario recordar -como lo sostuve en mi voto correspondiente a la causa caratulada: "ARRE-BEEF 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.

Que 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 - *"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.

XI.- Que, siendo ello así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "*onus probandi incumbit ei qui dicit*", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Por lo tanto, correspondía a la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia y sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo, y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida.

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que, en esta dirección, se concluye que la recurrente al margen de todas sus conjeturas y explicaciones, no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes de las supuestas compras realizadas, cuya relevancia en materia fiscal resulta innegable. Siguiendo este razonamiento, no resulta de vital importancia la oportuna aprobación por parte de la AFIP o de otros organismos estatales para que los 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 estadío 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 a la salida de fondos y el eventual cómputo de créditos fiscales, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

Y frente a los presupuestos de investigación llevados a cabo por la AFIP, la actora no presentó prueba alguna que pudiera revertir aquellos. Es decir, que a quien le incumbía la demostración intergiversable de sus invocaciones no lo hizo, ni ha desvirtuado las impugnaciones formuladas por la inspección, que reposan en los elementos probatorios colectados durante su accionar fiscalizador, tornando incomprobables sus explicaciones retóricas.

XII.- Que, 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 vencimientos, 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:

a) 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.

b) 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).

c) 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.

XIII.- Que, en virtud de todo lo expresado, voto por confirmar los actos administrativos apelados en todas sus partes, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar la excepción de nulidad opuesta por la recurrente, con costas.

2°) Confirmar las Resoluciones AFIP Nros. 91.523, 91.524 y 91.525 (SDG OPIM) en todas sus partes. Con costas.

3°) Regular los honorarios de los Dres. Mirta Susana Vallejos Quiroz y Walter Distel, por sus actuaciones en autos en el carácter de apoderado y patrocinante del Fisco Nacional, en las sumas de PESOS DIEZ MIL ($ 10.000), y PESOS QUINCE MIL ($ 15.000), respectivamente, por la cuestión previa y la de fondo, los que quedan a cargo de la actora, teniendo en cuenta a tales fines las pautas fijadas en la ley Nº 21.839, modificada por ley Nº 24.432.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.08 16:21:37 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:38:55 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:38:56 -03:00