República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-100196400-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Agosto de 2023

Referencia: SENTENCIA. EXPTE N° 40.253-I INDUSTRIAS DERIPLOM SACIAMYF

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación), Laura A. Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 40.253-I caratulada: **“INDUSTRIAS DERIPLOM S.A.C.I.A.M. Y F. s/recurso de apelación”.**

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que a fs. 559/591 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 23/2014 (DV REDE) –fechada el día 25/06/2014- de la AFIP-DGI mediante la cual se determina de oficio la obligación frente al Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 01/2007 a 12/2010- con más intereses resarcitorios y se aplica una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683, equivalente al 70% del tributo supuestamente omitido.

En primer lugar, efectúa una breve reseña de su actividad comercial e indica que la fiscalización realizada se produce en el marco de los pedidos de devolución de IVA exportación.

Seguidamente, opone la nulidad de la resolución apelada, cuestionando el rechazo de la prueba en sede administrativa.

Afirma que en la especie, la conducta de la AFIP-DGI le ocasionó un efectivo perjuicio debido a las grandes irregularidades existentes en el proceso, las cuales enumera de la siguiente manera: a) omisión de una correcta valoración y consideración de las pruebas acompañadas; b) falta de producción de la prueba ofrecida; c) invocación de argumentos carentes de contenido para desestimar su criterio; d) un proceder fiscal –a su juicio- contrario al principio de ejemplaridad de los actos de gobierno; e) impugnación del 90% de sus compras de materia prima, representadas por las operaciones efectuadas con el proveedor Delta Metal Sur S.A., por el simple hecho de no haber pagado ésta última sus obligaciones; f) no presentarse a verificar los créditos fiscales que la Administración tenía a su favor en el concurso preventivo de la mencionada firma; y g) declarar inexistente o apócrifo a dicha sociedad, pese a existir y ser ubicada por el personal del Fisco Nacional.

Bajo esta óptica aprecia que el acto administrativo carece de fundamentación, de conformidad con el artículo 1° inciso f) punto 3° de la Ley N° 19.549 y, por ello, debe ser declarado nulo. Siendo ello así, concluye que el

comportamiento adoptado implica que el ente fiscal ha renunciado en forma deliberada a la verdad jurídica objetiva.

Alega que tal temperamento le impidió probar la existencia de los proveedores, las operaciones en sentido físico, la entrega real de la mercadería y el concurso preventivo de la firma Delta Metal Sur S.A. –junto con la ausencia de verificación del crédito por parte del Fisco-.

Solicita que, en caso de rechazar el planteo introducido, se apliquen las costas en el orden causado.

A continuación, analiza la normativa aplicable relacionada al Impuesto al Valor Agregado, las exportaciones y los requisitos exigidos por el organismo. En base a ello, aduce que cumplió con todas las disposiciones para que sea válido el crédito fiscal generado en las operaciones impugnadas.

Por otra parte, efectúa una breve reseña de los fundamentos esgrimidos por el Fisco Nacional para considerar apócrifa la facturación de los proveedores observados.

A fin de revertir el criterio fiscal detalla la relación comercial con los proveedores de cuestionados.

Hace hincapié en la existencia de las operaciones con Delta Metalsur S.A., el cual representa el 80% de los créditos impugnados en el ajuste formulado. Sobre este punto, menciona las inconsistencias verificadas por la inspección y remarca que dejo de operar con la firma apenas fue incluida en la Base Apoc.

Asegura, que la aludida firma poseía plena capacidad para la compra/venta de rezagos y chatarra de materiales que contienen plomo, no siendo, en el caso, aplicables los parámetros normales para determinar la capacidad de producción debido a que no industrializaba los materiales obtenidos.

Destaca que dentro de la cartera de clientes de Delta Metal Sur se encontraba la firma Unión Bat S.A.-Baterías Argentina S.A., que fue fiscalizada por compras a dicho proveedor convalidándose los créditos fiscales facturados.

Resalta que no le compete saber sobre la organización empresarial de un tercero, siendo que su relación se limitaba sólo a la compra de materia prima para su actividad.

Argumenta que si bien el proveedor no tenía cuenta corriente, utilizaba a las firmas Maxinata Valores S.A. y Asociación Mutual de Asistencia y Servicio Neptuno a los fines que depositen los cheques de sus clientes, y mediante órdenes de pago emitan cheques a sus proveedores. En este contexto, afirma nadie puede obligar a un tercero a que tenga una cuenta corriente –incluso el Fisco Nacional-; pese a ello –considera- que las operaciones fueron bancarizadas y cumplen las disposiciones legales pertinentes.

Pone de relieve que, en el marco de una fiscalización anterior, la División Fiscalización Dirección Regional Devoluciones a Exportadores investigó profundamente al proveedor, le solicitó mediante requerimientos profusa información y éste la contestó.

Asimismo, remarca una serie de observaciones sobre el informe de inspección que determinó el carácter de apócrifo del mentado proveedor, las que –a su parecer- acreditan la existencia del mismo.

Agrega, que en la investigación realizada en la Dirección Regional Sur consta que el contribuyente cuestionado se acogió a los beneficios de la Ley 26.746, con lo que mal puede considerarse impugnado.

Por otra parte, sostiene que Delta Metalsur S.A. se presentó en concurso y que la AFIP se constituyó en el Juzgado Comercial N° 18, Secretaría N° 35, a fin de tomar vista de dicho proceso. Relata que, en ese momento, constató que uno de los acreedores reconocidos por el proveedor impugnado era el propio Fisco Nacional; sin embargo por carecer la concursada de bienes registrables, concluyó que el crédito a verificar resultaría incobrable.

Puntualiza que con tal hecho quedó demostrado que se reconoció la existencia del proveedor y que tiene empleados y capacidad económica, pues la presentación en el concurso se refiere a deudas de la Seguridad Social y a ejecuciones fiscales por tributos.

Al respecto, indica que en el procedimiento concursal el propio proveedor solicitó se lo saque, a título cautelar, de la base e-apoc.

Explica que la acción fiscal no puede prosperar dado que para ello debió efectuar, al menos, una denuncia penal o intentar acreditar la connivencia entre ambas firmas, extremo que no aconteció en autos.

Esgrime que la relación con sus proveedores se limita a la entrega de mercadería y que su facturación sea idónea para computar el crédito fiscal correspondiente.

Por ende, concluye que es imposible desde su posición detectar las inconsistencias verificadas en cabeza del proveedor observado.

En este orden, considera que los alcances del concepto de un buen hombre de negocios deben ser acorde a la naturaleza del negocio llevado a cabo, por los que los deberes exigidos por el Fisco Nacional exceden todos los parámetros de razonabilidad.

Agrega que es imposible para cualquier contribuyente demostrar la identidad entre el vendedor y el emisor de la factura, cuando el proveedor no opera más en el mercado, como es el caso.

Remarca que existe correspondencia entre la actividad realizada por los proveedores y las facturas impugnadas por el organismo fiscal.

Sobre este punto, señala que de los informes técnicos emitidos por la AFIP se vislumbra correspondencia entre la capacidad productiva declarada por el apelante y la constatada por la inspección.

También dice que se demostró que la materia prima adquirida en toneladas, de acuerdo a dicho informe, se encuentra dentro de los parámetros estipulados para la cantidad de toneladas declaradas por la exportación de los productos.

Aduce que aportó como prueba el pesaje en balanza que corrobora el ingreso a planta de la mercadería facturada.

Asevera que en contra del principio de la “Verdad Material”, la actividad probatoria del Fisco Nacional fue escasa y parcializada, limitándose sólo a aquello que lo pueda favorecer.

Indica que la Administración es quien debe acreditar los hechos en que se sustentan los actos administrativos que emite, y basta que el contribuyente impugne tales actos –alegando la falta de prueba- para que sean revocados.

Apunta que por lo menos debe acreditarse una connivencia del contribuyente-exportador, ya que debe presumirse siempre la buena fe; circunstancia que no ha sido evidenciada en el presente caso.

Transcribe fragmentos del informe técnico realizado por el Organismo sobre su capacidad productiva, y se agravia por no haberse considerado dicha prueba en la resolución atacada. Así, observa que se parte de premisas tendientes a convertir a los proveedores en entes incorpóreos, cuya identidad es desconocida independientemente de la existencia de la materia prima, colocando en el contribuyente la carga de probar la identidad entre el vendedor de la mercadería y el emisor de la factura.

En definitiva, a su criterio, la tesitura fiscal es restrictiva y carente de lógica, por cuanto la realidad económica de las operaciones es manipulada a su favor, pese a contar con más información que el contribuyente para avalar su postura.

Entiende que el accionar de la auditoría fiscal –en el caso de Delta Metalsur S.A.- se presenta contraria a la teoría de los actos propios, dado que, tanto del Informe Final de Inspección como del Informe Técnico, surge el reconocimiento de la realidad económica de las operaciones cuestionadas, al constatar –como menciono anteriormente- que las exportaciones por ventas en toneladas tienen correspondencia con la materia prima adquirida, de acuerdo con el proceso productivo declarado.

En ese punto, recalca que es inconcebible que la AFIP por un lado desconozca la existencia del proveedor, y por el otro se presente a verificar un crédito a su favor.

Por otra parte, advierte que en un mismo período algunas operaciones se reputaron como válidas, presentándose la conducta fiscal errática.

Interpreta que, a la luz de lo dispuesto por nuestro Máximo Tribunal en la causa “Bildown”, no es su obligación examinar, fiscalizar e impugnar o eventualmente cobrarle los impuestos que le corresponden a terceros, y mucho menos demostrar la identidad entre el vendedor y emisor de la factura.

En cuanto a la sanción impuesta, opone la nulidad de la instrucción del sumario por no cumplirse con las disposiciones emergentes de la Instrucción General 6/2007.

Sobre el particular, alega que ni el acto administrativo que ordena la instrucción del sumario, ni tampoco la resolución que se apela, detalla cual fue el incumplimiento que tipifica la infracción prevista en el artículo 45 de la ley de rito.

Sin perjuicio de ello -y en el marco de la mencionada instrucción- solicita también la nulidad de la multa aplicada, atento la inexistencia de un cargo concreto respecto de la culpa o, en su defecto, la existencia de indicios claros, concretos y concordantes en la conducta del autor y su detalle.

En subsidio, plantea la existencia de error excusable.

Cita jurisprudencia y doctrina que a su parecer apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba documental, informativa, pericial contable, pericial técnica y testimonial; hace reserva del caso federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 1315/1344 contesta el recurso la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme la resolución atacada, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 1376/1376vta. se abrió la causa a prueba; a través de la PV-2023-23038705-APN-VOCIII#TFN se

declaró cerrado el mismo, y se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”; con el IF-2023-29152348-APN-VOCIII#TFN se ponen a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 1924/1937 el alegato de la recurrente y a fs. 1938/1943 el correspondiente al Fisco Nacional. Finalmente, en el IF-2023-95826479-APN-VOCIII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que a fs. 1880/1881 la recurrente informa su acogimiento parcial al Régimen de la ley 27.541. Acompaña formulario F. 1003 de adhesión al plan de facilidades de pago N393906 con fecha 12/08/2020 en una única cuota, con el detalle de las obligaciones regularizadas y pagos (cfr. fs. 1885/1891).

Posteriormente, adjunta el certificado MIPyME y manifiesta con carácter de declaración jurada que no se encuentra incurso en ninguna de las causales de exclusión previstas en el art. 16 de la ley 27.541. Por otra parte, explica que desiste parcialmente respecto de los proveedores Optimo Metal S.A., Scrap Argentinos S.A., Riolem S.R.L., Cobron S.A. y Gammer S.A., manteniendo el recurso sobre las sumas ajustadas por las operaciones realizadas con el proveedor Delta Metalsur S.A. (cfr. fs. 1907/1910).

Corrido el traslado la representación fiscal, informa a fs. 1898 que la actora suscribió el plan de facilidades de pago N393906, con fecha de consolidación 12/08/2020, por las obligaciones y montos detallados en la documental acompañada por ella en el expediente. Además, refiere que dicha parte se encuentra en concurso preventivo, con un acuerdo homologatorio de fecha 11/12/2013.

A su vez, en relación a las causales de exclusión del artículo 16 de la Ley N° 27.541 informa que constató que el apelante no está incurso en las causales previstas en los incisos a) y b), pero que no cuenta con información para expedirse respecto de los restantes incisos, y que la misma cuenta con certificado MIPyME vigente.

V.- Que en función de lo expuesto y habiendo la recurrente desistido parcialmente de toda acción y derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos involucrados en autos, y no surgiendo de las constancias de autos que se encuentre comprendida en las exclusiones previstas por el artículo 16 de la Ley Nº 27.541 (texto según Ley 27.562), corresponde tener a dicha parte por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición en la presente causa, respecto de los montos e impuestos regularizados en el plan de facilidades de pago N393906, con costas (cfr. art. 9º de la citada ley y arts. 7, 10 y siguientes de la Resolución General N° 4667/2020).

VI.- Que, respecto a la condonación de los intereses y la multa correspondientes a los conceptos desistidos, cabe destacar que el acogimiento de la actora, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 9º de la Ley 27.541 (texto según Ley 27.562) tiene como efecto el desistimiento de acciones, reclamos o recursos en trámite, así como de toda acción y derecho, incluso el de repetición, respecto de las obligaciones regularizadas, siendo este el alcance del pronunciamiento a dictarse en la presente causa. Sin perjuicio de ello, el Organismo Fiscal deberá tenerlo en consideración al momento de verificar el cumplimiento de las condiciones previstas en los arts. 25 y 46 de la RG 4816/2020 –conforme el criterio adoptado por la Sala B que integro como Vocal titular- a los efectos de la conformación de la base de cálculo para la regulación de honorarios, ajustado a la doctrina plenaria de la Alzada fijada en los autos “ALPARGATAS SAIC c/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” de fecha 16/12/2020

VII.- Que sentado lo anterior, por un orden lógico corresponde tratar, en primer término, la defensa de nulidad opuesta por la actora.

Que en cuanto a la denegatoria del juez administrativo en producir las pruebas ofrecidas por la actora, debe señalarse que el artículo 35 del decreto 1.397/79, reglamentario de la ley 11.683, remite en cuanto a la

admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las pruebas a las disposiciones del decreto 1759/72, el que establece, en su artículo 46, que la Administración podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, siendo que se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

Es decir que, si bien la búsqueda de la verdad material pareciera impulsar a que se considere todos los medios de prueba solicitados por la parte, existe un límite impuesto por el reglamento del procedimiento administrativo que brinda al juzgador la posibilidad de denegarla en todo o en parte si las considerara inconducentes, impertinentes, innecesarias, inútiles, redundantes, imposibles de cumplir o que sólo buscan dilatar temporalmente el acto administrativo de resolución.

Pero como esta valoración del juez administrativo es altamente subjetiva, ya que parte de su valoración personal, debe dar explicaciones fundadas de su rechazo a producirlas so pena de considerarse una decisión arbitraria y contraria al debido proceso adjetivo que debe tutelar.

Por lo tanto, para evitar la arbitrariedad de los actos estos deben ser fundados y por ello, el artículo 34 del reglamento de la ley procedimental, obliga al juez administrativo a expedirse, en la misma resolución que determina de oficio, sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida.

Según consta de la Resolución N° 23/14 (DV REDE) el Fisco realizó una correcta evaluación respecto de la prueba ofrecida concluyendo en la improcedencia de la misma, lo cual demuestra el apego del funcionario actuante a los principios que debe proteger (vide fs. 52vta./54).

En este sentido entiendo no se ha vulnerado el debido proceso, ni el derecho de defensa de la actora.

Tanto de la lectura del acto apelado, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar el tributo y/o aplicar las sanciones recurridas en autos, expresándose en forma clara cuales fueron los incumplimientos que dieron origen a la multa aplicada en la resolución atacada. Es más, en el presente caso la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones seguidas por la investigación fiscal y el juez administrativo, pudiendo presentar su descargo en oportunidad de contestar la vista corrida, lo que evidencia que los agravios vertidos por la apelante como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

A mayor abundamiento, 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 consecuencia, corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, "Bolland y Cía S.A.", 21/2/13).

VIII.- Que, tal como quedaron planteados los hechos, la cuestión a resolver en autos se reduce a determinar el carácter de apócrifo de ciertos documentos emitidos por el proveedor Delta Metalsur S.A.

Sobre las distintas inconsistencias detectadas con relación al proveedor referido, puntualmente se destaca que: a) no fue localizado –ni tampoco se recibió respuesta de los telegramas cursados- en los domicilios legal y fiscal; b) no se observó ningún tipo de actividad comercial en dichos lugares; c) los cheques utilizados en los pagos fueron librados a favor del proveedor y endosados a otras empresas, las que en su mayoría no fueron localizadas; d) Edenor S.A. informó que la firma investigada no se hallaba dentro de la nómina de clientes; e) las autoridades –Director y Presidente- el Contador y los empleados no pudieron ser localizados en los domicilios registrados ante la AFIP -en la mayoría de los casos-; f) en el concurso preventivo –desde la perspectiva del ente fiscal- la sociedad se autoconcurso al reconocer, en forma espontánea, una deuda en concepto del IVA por más de $ 7.000.000. Además, las otras empresas informadas como acreedoras –Detransmet S.A. y Remaflex S.A.- no pudieron ser localizadas y fueron consideradas como usinas de venta de facturas por la inspección; g) no aportó ninguna documentación referida a sus actividades comerciales; h) carece de bienes registrables y cuentas bancarias; i) la Municipalidad de Merlo informó que desde enero de 2009 no se verificó actividad alguna en el domicilio comercial, siendo ello contrario a las ventas declaradas por el mes de marzo de ese mismo año; j) los accionistas y directivos no poseen solvencia patrimonial acorde a los volúmenes facturados. Asimismo, se presentan como integrantes de Tradertop S.A. y Remaflex S.A. –proveedores de Delta Metalsur S.A.- así como de otra gran cantidad de sociedades; k) con respecto al flete de la mercadería, el transportista –Sr. Héctor Delgado- manifestó desconocer al proveedor; l) en lo relativo a las empresas Detransmet S.R.L., Fronmetal S.R.L., Remaflex S.A. y Tradertop S.A. –las que representan el 95% de las compras registradas por Delta Metalsur S.A.- la fiscalización señaló que no pudo localizar a las mismas en los domicilios declarados.

IX.- Que a tenor de lo expuesto, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio obrante en los presentes autos.

Que del resultado del informe contable obrante a fs. 1708/1751 –ampliado a fs. 1848/1853vta. no surge elemento alguno que refute la tesis fiscal. En efecto, los peritos solo dejan constancia de los datos asentados en la contabilidad, el cumplimiento de las formalidades –dispuestas por las Resoluciones Generales (AFIP) Nros. 100 y 1415- y los pagos efectuados, lo que hace al circuito formal de las operaciones, pero no acredita la existencia de los bienes en cabeza de quien los facturó. En cuanto al punto 6 del mentado informe que dice: *"Verificar si, de acuerdo con la capacidad productiva, la mercadería… ingresó a los depósitos de la empresa y en su caso, sí la misma era necesaria para cumplir con las obligaciones asumidas"*, es necesario poner énfasis que en el presente caso no se discute la existencia material de los bienes facturados, sino que los mismos –como ya se mencionó- hayan sido facturados por la entidad consignada en los documentos que la respaldan, circunstancia ésta que echa

por tierra lo que se pretende probar a través de este punto.

Tal extremo tampoco se ve revertido por los resultados del informe técnico obrante a fs. 1757/1778, en el cual se desprenden detalles técnicos del proceso productivo seguido por el apelante, atinentes a su actividad. En relación al punto 4 que consistía: *"Si de acuerdo con la capacidad productiva de la empresa, la materia prima adquirida para los años 2007 a 2010 fue necesaria para producir las exportaciones declaradas en dichos períodos"*, corresponde –en mérito a la brevedad- remitirse a las conclusiones expuestas en el párrafo precedente.

En lo relativo a los oficios dirigidos a las entidades financieras –agregados a fs. 1388/1496, 1499, 1501/1691 y 1807/1836 - los mismos solo exponen el detalle de los movimientos bancarios de la actora, hecho que no se relaciona con el tema central de la litis trabada.

En lo que se refiere a la contestación proveniente del Fisco Nacional a la prueba a informativa ofrecida –vide fs.1695/1696- se observa que se consignan las fechas en que fueron incluidos los proveedores en la base Apoc y sí tales sujetos se acogieron régimen "Mis Facilidades" de la Ley N° 26.476; información que no aporta elemento alguno tendiente a demostrar la veracidad de las compras objetadas.

Por último, en lo que se hace a la prueba documental sobre la existencia de un concurso preventivo presentado por la firma Delta Metalsur S.A. –fs. 208/208vta., 409/543, 544/554, 555/558, 1146/1147, 1148/1150, 1151/1154, 1155/1163 y 1164/1167- es preciso aclarar que dicha situación -per se- no posee la fuerza convictiva suficiente para revertir las críticas formuladas por la fiscalización en su investigación; máxime si se considera que la concursada no contestó las reiteradas intimaciones cursadas por la jueza de la causa, a los fines de cumplir con el acuerdo preventivo, lo que trajo aparejado la declaración de su quiebra –vide resolución de fs. 1151/1154-.

En definitiva, podemos decir que ninguna de las medidas probatorias llevadas a cabo ante esta instancia hacen al "thema probandum" de los presentes obrados, ni constituyen el objeto aquí de prueba, cual es, como se dijo, la existencia de las operaciones en cabeza de la firma cuestionada.

X.- Que, en consecuencia, respecto del Impuesto al Valor Agregado, corresponde señalar que la impugnación del proveedor "Delta Metalsur S.A." ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves, precisos y concordantes, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y que los bienes a los que ellas se refieren hayan sido adquiridos a tales proveedores, en cuanto se acredita entre otros, que se trata de un sujeto sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesaria para efectuar las operaciones comerciales que registra con la actora.

En el presente caso, 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. Al ser ello así, corresponde que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar y evidenciar la 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 (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007).

Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los

indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario, lo que no ha ocurrido en la presente causa.

Cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o 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; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad del sujeto emisor de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

Por último, se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA) que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos, ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con el proveedor indicado en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50- M) /CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Bajo esta inteligencia, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo *“9º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base 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 ...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó.”*

Ahora bien, en el particular, surge que ante los graves indicios en que se sustenta el ajuste el Fisco Nacional, la parte actora no ha logrado desvirtuarlos con la prueba aportada en las presentes actuaciones -cfr. lo expresado en el Considerando IX-.

También, es preciso mencionar que si bien no le son imputables a la contribuyente los incumplimientos de terceros así como que no le es oponible que en el domicilio no puedan ser ubicados, si le cabe a la recurrente relevar la calidad de aquellos con quienes supuestamente contrató, y en tal sentido resulta oportuno mencionar que no pueden considerarse las impugnaciones realizadas por el Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis individual como pretende equivocadamente la actora, para concluir si tenía obligación de conocerlas o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial con el proveedor, que se conjugan con un conjunto de otras anomalías propias de operaciones irregulares.

Cabe añadir que en el examen de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que el proveedor no figurase en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes (conf. Excma. Cámara, Sala III, 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.

En el mismo sentido, vale aclarar que no 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.

En conclusión, dado que la recurrente no reúne los requisitos necesarios a fin de validar el cómputo de los créditos fiscales correspondientes a las operaciones de compras con Delta Metalsur S.A.; y que, además, no ha logrado probar que esta entidad haya sido la real proveedora de los conceptos facturados, pese a contar con la oportunidad hacerlo en la presente instancia, se resuelve confirmar las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional sobre dicho proveedor en la Resolución N° 23/2014, con costas.

XI.- Que, en materia de intereses resarcitorios –relacionados con las operaciones impugnadas por el proveedor Delta Metalsur S.A.- sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XII.- Que respecto de la sanción aplicada -en la parte proporcional a las operaciones concertadas con Delta Metalsur S.A.- con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) debe señalarse que el mencionado artículo tipifica una infracción -omisión culposa- que requiere la concurrencia de dos elementos, por una parte, la omisión de pago de impuestos y, por la otra, el medio comisivo, el que puede ser: 1°) la falta de presentación de declaraciones juradas; o 2°) la presentación de declaraciones juradas inexactas (en este último supuesto, en tanto el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa"). En lo que atañe al último supuesto, cabe establecer que la inexactitud exigida por la citada norma refiere a errores o diferencias en el contenido de las declaraciones juradas, configurándose el ilícito cuando éstas contienen tal vicio y, como consecuencia de ello, se omite total o parcialmente el impuesto correspondiente.

Por lo tanto, para que se configure la sanción allí tipificada debe existir la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta culpable del sujeto, es decir la existencia del elemento subjetivo

En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y las irregularidades detectadas por el Fisco Nacional en el proveedor cuestionado, corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada, en atención a que se omitió el ingreso del tributo debido en tiempo y forma.

En la imputación de las conductas infracciónales tipificadas -en el caso por el art. 45- corresponde ponderar la presencia del elemento subjetivo y su respectiva atribución al responsable con arreglo al principio de culpabilidad, como requisito ineludible de validez.

Como es sabido, la ley 11.683 recepta el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548).

La responsabilidad penal -de eso se trata la cuestión debatida- sólo puede derivar de la comisión u omisión de un acto tipificado, contrario a derecho, resultante de un obrar culpable (en este caso “culpa”) atribuible a un sujeto capaz, debiéndose descartar, según la mayoritaria y más respetada concepción doctrinaria y jurisprudencial, la fundamentación sobre bases puramente objetivas.

La atribución del elemento subjetivo al caso concreto debe surgir necesariamente, de la comprobación de la existencia de culpa imputable al calificar la conducta del responsable, debiendo ésta ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias personales y de tiempo y lugar que permitan, en la convicción del intérprete, encontrarla configurada.

Por tanto, en autos, debe indagarse si se infringieron los deberes de cuidado mínimos referidos y si se produjo el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo sancionable.

Si el contribuyente ha encaminado su conducta a la realización de un hecho jurídicamente debido o permitido, pero al hacerlo ha lesionado un bien jurídico infringiendo los deberes de cuidado que se le exigía respetar, se deduce que actuó con negligencia o imprudencia, ocasionando una lesión o menoscabo del bien tutelado. La merituación de tal circunstancia se refuerza ante la ausencia de controles o cuidados posteriores que hubieren permitido una reparación espontánea del daño.

Que debe examinarse la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión.

Ante todo es necesario recordar la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en autos: “Elen Valmi de Claret” de fecha 31/03/1999, donde al analizar la figura del artículo 45 de la ley de rito, dijo: *“...surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”...* Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena concluyó *“... si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”*.

Resulta relevante destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no aportó en autos ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente, tornándose sus dichos en meras afirmaciones dogmáticas sin sustento en la realidad fáctica. Es por ello que debe tenerse por acreditado el elemento subjetivo requerido en el tipo.

En cuanto a la graduación de la pena, entiendo que de acuerdo a las circunstancias del caso y las irregularidades enunciadas en el Considerando VIII, la misma se ajusta a la conducta de la actora; por ende, corresponde confirmar la multa aplicada, con costas.

XIII.- Que, sin perjuicio de lo resuelto precedentemente, en referencia a la existencia de un supuesto error excusable de derecho invocado por la actora -previsto en el último párrafo del art. 45 de la Ley N° 11.683- cabe recordar, al respecto, que la Corte Suprema ha entendido que el error excusable en materia tributaria puede aducirse cuando exista oscuridad en las disposiciones de la ley o surjan dudas del texto de la ley en torno a la situación del contribuyente ("Morixe Hnos. S.A.C.I.", Fallos 319-1524). En tal sentido, ese tribunal ha considerado que, "siendo inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa", la multa del art. 45 de la ley 11.683 no debe aplicarse cuando existe *"error excusable con origen en la complejidad y las dificultades propias de la cuestión debatida [...] que quedó demostrada por el dispar tratamiento y las encontradas soluciones a las que llegaron los tribunales de las anteriores instancias"* ["Astra CAPSA c/ DGI", Fallos 334-53 (2011)].

En forma similar, la Cámara ha considerado que existe error excusable cuando *"la conducta de la actora resulta justificada, en la inteligencia de que la difícil interpretación de las normas aplicables o la mala redacción de sus disposiciones, sumadas a las confusiones derivadas de fallos contradictorios que actúan como causas de exculpación por error"* (Sala II, "Cepas Argentina S.A. (TF 24.1461) c/D.G.I.", expte. 26.108/07, sentencia del 24/07/08, voto de los jueces Grecco y Herrera).

Como lo sostuviera la Sala A "in re" "Gomer SACI" (25/2/1998) el error, como causal exonerativa de responsabilidad, requiere para su viabilidad que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción.

De acuerdo a los términos de los antecedentes mencionados, el error excusable requiere para su configuración que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la norma cuestionada, o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo. Debe destacarse que la causal exonerativa del error excusable precisa, a efectos de su viabilidad, que el mismo sea esencial, decisivo e inculpable.

Sentado ello, cabe destacar que el actor no sustenta la existencia del mentado supuesto eximente en un error de derecho debido a la interpretación realizada sobre la normativa del Impuesto al Valor Agregado, sino que alega simplemente un desconocimiento de las situaciones generadoras de un obrar negligente, circunstancia que por sí sola –conforme lo expresado- sella la suerte adversa de su pretensión.

La Dra. O´Donnell dijo:

I.- Adhiero a los Considerandos I a IV y VII a XIII del voto del Vocal Instructor.

II.- Al respecto del desistimiento parcial formulado por Industrias Deriplom S.A.C.I.A.M. Y F., conforme las constancias detalladas en el Considerando IV, debo señalar que el art. 8° de la ley 27.541, modificada por la 27.562 (B.O. 26/08/2020) estableció un régimen de regularización de deudas tributarias y de condonación de

intereses, multas y demás sanciones, por los que corresponde: 1°) Tener a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso del de repetición, en cuanto a los montos incluidos en concepto de impuesto e intereses resarcitorios incluidos en el plan N° N393906, en la medida establecida en el art. 11, inc. c) de la ley 27.541 y su modif., con costas; 2°) Tener por condonados, de acuerdo con el art. 11 de la ley 27.541, modificada por la 27.562, el proporcional restante de intereses que no han sido desistidos en los términos del inc. c) y las multas aplicadas según el inc. a). Costas en el orden causado.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y a los Considerandos IV, VII, VIII, IX, X, XI, XII y XIII del voto del Dr. Porporatto.

Con respecto a la excepción de nulidad, si bien adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor, disiento en cuanto a la imposición de costas.

En efecto, entiendo que las costas deben ser soportadas por la excepcionante toda vez que los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan –como quedó dicho- en la falta de causa del acto, agravio que acarrea inexcusablemente aquélla declaración. Asimismo, su planteo mereció replica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

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

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

II.- Que con respecto al desistimiento formulado por la actora en los términos de la ley 27.541, modificada por la ley 27.562, adhiero al voto de la Dra. O´Donnell.

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

1°) Tener a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso del de repetición, en cuanto a los montos incluidos en concepto de impuesto e intereses resarcitorios incluidos en el plan N° N393906, en la medida establecida en el art. 11, inc. c) de la ley 27.541 y su modif., con costas.

2°) Tener por condonados, de acuerdo con el art. 11 de la ley 27.541, modificada por la 27.562, el proporcional restante de intereses que no han sido desistidos en los términos del inc. c) y las multas aplicadas según el inc. a). Costas en el orden causado.

3°) Confirmar la Resolución N° 23/2014 -en lo que se refiere a las operaciones cuestionados con el proveedor Delta Metalsur S.A.- con costas.

4°) Ordenar a la AFIP-DGI, para que en el término de treinta (30) días, practique la reliquidación de la Resolución N° 23/2014 -cfr. lo resuelto en el punto anterior-.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.25 17:32:58 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.28 12:02:59 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.28 13:45:14 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.28 13:45:14 -03:00