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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-122925035-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 17 de Octubre de 2023

Referencia: "VIALGAR S.A. s/recurso de apelación"- impuesto al valor agregado- -sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación), a efectos de resolver el expediente **N° 39.435-I**, **"VIALGAR S.A. s/recurso de apelación-impuesto al valor agregado-"**

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 76/88 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por el Jefe (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Bahía Blanca de la AFIP-DGI, de fecha 28/1/2014, por la que se aplica a la firma Vialgar S.A. una multa en relación con el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales enero, marzo, mayo, junio, julio, noviembre y diciembre de 2009 y enero, abril, julio y septiembre de 2010, con fundamento en los artículos 46 y 47, incisos b) y c) de la ley 11.683, equivalente a dos veces el gravamen supuestamente evadido, reducida a un tercio del mínimo legal.

Que en primer lugar la recurrente menciona que desde el año 2006 su actividad es casi exclusivamente el alquiler de máquinas viales y movimientos de suelo. Comenta que no posee bienes propios, sino que son alquilados para todos los servicios que presta y que su intención fue participar en todas las licitaciones que pudieran surgir con relación a su actividad, siendo así que durante los años 2009 y 2010 participó en procesos licitatorios realizados por el Municipio de Bahía Blanca, en los que se ocupó de prestar el servicio de alquiler de equipos viales. Manifiesta que dicho servicio no sólo corresponde a la locación de las máquinas propiamente dichas sino también incluye los trabajos que se realizan con las mismas, como movimientos de suelo, regado para calles de tierra, entre otros.

Indica que para concretar las obras para los cuáles había ganado la licitación fue necesario contratar los servicios de los Sres. Carlos Marino Perelli, que realizó el servicio de pala cargadora, Marcelo David Schnaider, que efectuó el servicio de traslado de las máquinas alquiladas y también, por única vez, se contrató al Sr. Roberto Luis Núñez, que prestó el alquiler de pala cargadora. De la misma manera afirma que fueron contratados los servicios de empresas como Calvento S.A., E y J Argentina S.A. y Bahía Acoplar S.A., en relación al alquiler de distintos equipos viales.

Aclara que cuando se alquila una máquina vial, el servicio de mantenimiento de la misma corresponde a su propietario, excepto que se produzca alguna avería durante el desarrollo del trabajo a realizar, y en tal caso, los gastos irrogados quedan a cargo del locatario. Explica que en la obra que realizó para el Municipio de Bahía Blanca a mediados del año 2009, se produjo una rotura en las cubiertas de la máquina contratada, y por tal motivo, en las facturas de gastos inspeccionadas por AFIP se encuentra una emitida por la empresa Calcagni y Cía. S.A., que es la que corresponde a la reposición de dichas cubiertas.

Relata que, a raíz de la fiscalización que se le practicara, la inspección actuante le efectuó ajustes en el impuesto al valor agregado como consecuencia de impugnar los créditos fiscales computados en virtud de sus relaciones con proveedores y prestadores de servicios. En ese sentido, considera que los créditos fiscales en cuestión se refieren a empresas respecto de las cuales los inspectores entendieron que no estaban suficientemente probadas las operaciones o su existencia como contribuyentes.

Destaca que el único elemento que tuvo en cuenta el Fisco Nacional para concluir que las facturas eran apócrifas, fue la “no ubicación” del proveedor en los domicilios fiscales y en los dichos de Roberto Núñez que manifestó desconocer a la firma Vialgar. Aclara que, con respecto al proveedor mencionado, el mismo en ningún momento sostuvo que la respectiva factura no exista o que sea falsa, con lo cual puede darse el caso de que el nombre de la empresa no le resulte familiar porque su trato fue directo con los socios de la empresa. Considera que existe una sola factura con dicho proveedor y que el acta en donde el mismo dice no conocer a la empresa fue labrada mucho tiempo después de que se emitiera la factura cuestionada. Señala que ante esta particular situación se debe dejar establecido que respecto de las facturas tachadas como apócrifas, al momento de la contratación fue consultada la base de datos de DGI y las mismas eran válidas y tenían C.A.I. vigente.

Se agravia que el ente recaudador trató las operaciones impugnadas -que eran reales- como apócrifas, haciendo recaer su propia responsabilidad ante un tercero respecto de personas a las que oportunamente les otorgó el carácter de contribuyente y que no fiscalizó debidamente. Advierte que para que estos proveedores pudieran operar han tenido que autorizar la impresión de las facturas con C.A.I. Insiste que la fiscalización se funda en presunciones en su contra, cuando no es incumplidora ni cómplice de nada, toda vez que no existió conducta antijurídica de su parte.

Justifica el haber rectificado sus declaraciones juradas originales en la circunstancia de que teniendo como objeto principal de su actividad la construcción de obras públicas, no puede encontrarse en conflictos impositivos con los organismos públicos de todo nivel gubernativo. Es por ello que, al momento de la conformación del ajuste practicado por los inspectores, consideró las consecuencias que podía acarrear un procedimiento determinativo como la falta de certificado de contratación, con la imposibilidad de presentar ofertas ante los organismos públicos, y un conflicto con un organismo estatal como lo es AFIP afectaría su foja de servicios, con incidencias negativas en su inscripción en el Registro Nacional de Constructoras de Obras Públicas.

Respecto a la sanción aplicada, entiende que la conformación del ajuste propuesto por la inspección no implica que se pueda tener por configurada la conducta prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, ni tampoco dicha aceptación puede ser usada como presunción respecto a la comisión de infracción alguna. Asevera que en los presentes autos estaríamos frente a conductas de terceros que nada tienen que ver con su propia conducta. En ese sentido, afirma que la inspección actuante intenta endilgarle la falta de control a su cargo de los contribuyentes, no obstante que de su parte dio cumplimiento con la normativa fiscal, investigó bases de datos y colaboró con la fiscalización en todo momento.

Advierte que no cabe extender las presunciones que contempla la ley, a los efectos de

determinar la obligación tributaria para presumir –y tener de ese modo probada- la existencia de la conducta dolosa prevista en el citado artículo 46.

Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a sus dichos, ofrece prueba informativa y hace reserva de caso federal.

Finalmente peticiona que se revoque la resolución apelada. En subsidio solicita que se recalifique la conducta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

II.- Que a fs. 115/123 la representación fiscal contesta el recurso interpuesto.

En primer lugar, manifiesta que la fiscalización practicada a la recurrente constató que había presentado las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 1, 3, 5, 6, 11 y 12/2009 y 1, 4, 7 y 9/2010 consignando datos que no reflejaban su situación impositiva real, derivadas de la impugnación del cómputo de crédito fiscal proveniente de facturas emitidas por proveedores reputados apócrifos, lo cual representó una diferencia de impuesto a ingresar de $ 72.290,77.

Destaca que cuando se trata de impugnación de operaciones comerciales reputadas inexistentes por haber sido documentadas con facturación emitida por proveedores apócrifos, el cumplimiento de los aspectos formales de la facturación no resulta suficiente a efectos de tener por acreditada la sustantividad de dichas operaciones y agrega que a tal fin ni siquiera es decisiva la acreditación de haber efectuado los pagos vinculados con dichas facturas. En ese orden de ideas, afirma que en autos no se encuentran controvertidos los elementos formales de la registración de la apelante, sino que a partir de la detección de graves y numerosos indicios de que el presunto proveedor no es tal, se concluye que ciertas operaciones registradas no fueron reales, invirtiéndose la carga de la prueba y recayendo sobre la actora la obligación de probar lo contrario.

En ese orden de ideas, acota que la gravedad de la inclusión de un supuesto proveedor en la Base “E-Apoc” constituye una circunstancia que resta valor probatorio a las facturas emitidas como respaldo de los supuestos servicios por ellos prestados, por lo que corresponde a quienes pretendan su validez acreditar que las facturas en cuestión tienen su correlato con la efectiva prestación de los servicios documentados.

Resalta que yerra la actora al pretender desligar su responsabilidad, endilgándole al Fisco el haberle otorgado al proveedor impugnado un número de CUIT, CAI y certificados de no retención en Ganancias e IVA. Aclara que de ningún modo se pretende poner las facultades de verificación que le son propias de manera excluyente, en cabeza de los contribuyentes, ni los hace responsables por conductas de terceros. Añade que no le corresponde a su parte la acreditación de la inexistencia de las operaciones impugnadas, sino que, por el contrario, detectado por la fiscalización actuante el cúmulo de indicios que llevaron a concluir la inexistencia de las mismas, le correspondía a la actora el aporte de prueba conducente que lograr demostrar lo contrario, lo cual no ha sucedido en autos.

Afirma que la conducta que se juzga en autos no es la que ostentó la responsable al conformar el ajuste y presentar las declaraciones juradas rectificativas, sino la desplegada al momento de presentar las declaraciones juradas originales conteniendo información inexacta y engañosa. Por ello asevera que la premisa de la actora según la cual aceptó el ajuste y rectificó sus DD.JJ. para poder seguir contratando con el Estado, sólo revela el carácter especulativo de su accionar, que no puede ser válidamente utilizado como argumento defensivo, pues sería contrario a la doctrina de los actos propios. En ese orden de ideas, sostiene que la conducta de la actora importa el reconocimiento de la materialidad de la infracción, la inexactitud de la conducta previa y el perjuicio fiscal que ello trae aparejado al haber dejado de ingresar el impuesto debido en su justa medida.

Finalmente, y en virtud de las consideraciones expuestas, peticiona se dicte sentencia que rechace el recurso de apelación interpuesto y se confirme la resolución recurrida, con expresa imposición de costas. Plantea el caso federal.

III.- Que a fs. 128 se abre la causa a prueba y se ordena la producción de la prueba informativa ofrecida. A fs. 132 se tiene por desistido a la recurrente de producir la prueba mencionada precedentemente.

A fs. 145 se requiere al Fisco Nacional que informe si las obligaciones sustanciales que originaron la sanción apelada en autos han sido canceladas o regularizadas en un plan de facilidades de pago vigente, el que es contestado a fs. 147 y vta. informando que las mencionadas obligaciones no se encuentran canceladas ni regularizadas en plan de pago alguno.

A fs. 154 se elevan los autos a consideración de la Sala "C" y a fs. 157 se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre la procedencia de la multa aplicada al recurrente, a la luz de la normativa invocada por el organismo fiscal.

Teniendo en consideración que las infracciones tributarias poseen una indiscutida naturaleza penal, corresponde adentrarse en primer término a analizar si se han configurado en el caso el elemento del tipo penal, tarea que queda a cargo del organismo recaudador; de ser así procederá establecer si, como la figura imputada lo requiere, la conducta del contribuyente ha tenido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

En ese sentido, el artículo 46, texto ordenado vigente al momento de la imposición de la sanción, establecía "*El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido*".

Por su parte, el artículo 47 dispone que "*se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: 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 y c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas reglamentarias que fueran aplicables al caso*".

Conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 5/13 de los antecedentes administrativos, como resultado de las tareas realizadas por la fiscalización actuante se impugnaron los créditos fiscales relacionados con los siguientes proveedores:

a) Perelli, Carlos Marino: la contribuyente operó con este proveedor en enero y abril de 2010 y la operación fue cancelada en efectivo. El Sr. Perelli se encuentra en la Base Apoc desde el 03/05/2004 "sin capacidad económica" y fue circularizado a los domicilios fiscal y alternativo, sin embargo, no recibió las solicitudes de información remitidas por el ente recaudador, siendo devueltas por correo.

b) Schnaider, Marcelo David: se vinculó con él en enero y abril de 2010 y la operación fue cancelada en efectivo. Fue circularizado al domicilio fiscal, pero no recibió el requerimiento de información que le fue remitido.

c) Nuñez, Roberto Luis: El proveedor se encuentra inscripto en servicios de publicidad, reparación de motores,

cultivo de bulbos, venta al por mayor de pescado, etcétera. Se informa que el Sr. Núñez manifestó desconocer a la firma Vialgar S.A.

d) Calvento S.A.: Se encuentra inscripto en distribución y venta de armas, cuchillería, alquiler de maquinarias y equipos, servicios de transporte de mercaderías, servicios relacionados con la construcción, entre otros. En cuanto a la operación impugnada, el concepto facturado es alquiler de carretón y pala. Si bien este proveedor recibió la solicitud de información cursada por la inspección en su domicilio fiscal, no la contestó.

e) Calcagni y Cía. S.C.: respecto de este proveedor, se informa que se encuentra en la base Apoc con “resistencia a la fiscalización”.

f) Montanini, Ricardo: Al ser circularizado comunicó haber operado comercialmente con el recurrente y aportó fotocopia de la factura emitida por un importe menor al computado por el actor. A su vez, la recurrente manifestó desconocer la factura emitida por Montanini.

g) Bahía Acoplar S.A. y E y J Argentina S.A.: también se detectó el cómputo de créditos fiscales provenientes de facturas de las firmas mencionadas, empresas consideradas apócrifas e incluidas en el expediente 04/2011 “Inv. Preliminar Ley Penal Tributaria” ante el Juzgado Federal N° 1 de Bahía Blanca.

Como consecuencia de las impugnaciones efectuadas, la sociedad presenta declaraciones juradas rectificativas receptando el criterio fiscal, de lo que se desprende, a criterio de la suscripta, que ha quedado debidamente acreditada la configuración del elemento objetivo de la infracción imputada, habida cuenta de la falta de ingreso en término del impuesto al valor agregado en su justa medida. En tal sentido, la previsión legal contenida en el artículo 13 de la ley 11.683 señala que: "*La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte.... El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad* ".

Por otra parte, la rectificación efectuada no ha tenido el carácter de espontánea, ya que *de no haber sido por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiese probablemente pasado desapercibida* (conf. CNACAF, Sala I “Refinadora Neuquina S.A.” 23/12/15).

En relación con el elemento subjetivo, el cotejo de los antecedentes de la causa analizados precedentemente permiten tener por acreditada la conducta endilgada, sin que la recurrente haya aportado elementos de juicio que permitan desvirtuarla. En tal sentido, teniendo en consideración las inexactitudes de las declaraciones juradas originales puestas de manifiesto como consecuencia de la inspección iniciada, le incumbía al recurrente la carga de probar que aquéllas *"...habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia* "... *"porque.. .si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreto y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente"* (“Wekser, Marcelo A.” -CNACAF Sala V *23/6/15).*

Si bien la sociedad manifiesta que no posee bienes propios sino que eran alquilados para todos los servicios que se presentaran y que durante los períodos cuestionados participó en procesos licitatorios del Municipio de Bahía Blanca que habrían generado el libramiento de seis facturas que detalla y respecto de las que solicitó como prueba informativa que aquél remitiera, lo cierto es que el entonces vocal instructor la tuvo por

desistida de dicho medio probatorio por su propia inacción. Asimismo, nada explicita dicha parte respecto de los servicios contratados a los proveedores impugnados por el organismo recaudador ni acredita la realización de las operaciones con documentación alguna.

En consecuencia, no se han desvirtudado en autos los fundamentos vertidos por el organismo recaudador respecto de la conducta imputada, evidenciándose tanto el supuesto contemplado en el inciso c) del artículo 47 de la ley de rito, como la grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible por las inexactitudes de la que adolecían las declaraciones juradas originales, ya que como consigna en la resolución recurrida - y no desvirtúa la recurrente- la diferencia entre el monto rectificado y el declarado es de más del 80% del tributo.

Por todo lo expuesto, procede confirmar la multa apelada por la contribuyente en la resolución de fecha 28/1/2014, la que por otra parte se considera adecuadamente graduada. Costas a la vencida.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la multa aplicada, con costas a la vencida.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se emite con el voto coincidente de los dos miembros titulares, por hallarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación (conf. arts 184 de la ley 11.683 y 52 del RPTFN)

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.11 14:01:59 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.17 15:08:20 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.17 15:08:21 -03:00