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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-132650871-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Noviembre de 2023

Referencia: Voc XI. Expediente N°21.534-I "Casa Orlando S.R.L. s/apelación" -Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el Expediente N°21.534-I "Casa Orlando S.R.L s/recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Casa Orlando S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas el 4 de abril de 2003 en la División Técnico Jurídica de la dirección Regional Posadas de la Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N° 399/03, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 1998, 1999, 2000 y 2001, y se la íntima a ingresar $286.394,60, más intereses resarcitorios. Asimismo, en dicho acto se le aplicó una multa de omisión por $200.476,22 (art. 45, ley).

b.- la Resolución N°400/03, en la que se impugnan los créditos fiscales del impuesto al valor agregado computados en los períodos fiscales 05/2001 a 05/2002 y se la íntima a ingresar $118.948,96, más intereses resarcitorios. Además, en dicho acto se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal, Casa Orlando S.R.L. plantea en primer término la nulidad de las Resoluciones por dos razones. Por un lado, por haber sido notificadas en un domicilio distinto al comunicado mediante el formulario F.460/J el 6 de febrero de 2003, en el cual se informó que el nuevo domicilio era en Av. Centenario y Francisco López de la Ciudad de Ituzaingó, Prov. de Corrientes, y no el de la calle Buenos Aires 1219 de la misma Ciudad y Provincia al que fue dirigida la notificación.

Por otro lado, invoca que falta de causa, porque el periodo a verificar en el impuesto al valor agregado correspondía a 12 meses -del 05/2001 al 04/2002- mientras que en la Resolución N° 400/03 se incluyó también el período 05/02, es decir 13 meses, *extralimitándose a la orden impartida por su superior que solo consignaba 12 meses*.

En cuanto a los ajustes, explica que mediante la O.I. 764/1 se le inició una fiscalización en la que se circularizaron a sus principales proveedores.

A las resultas de dicho procedimiento, se impugnó parte del pasivo declarado con éstos, ya que se admitieron como válidos solamente los importes que fueron informados por los propios proveedores; asimismo, se impugnaron facturas de compra lo que implicó detraer los créditos fiscales de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y objetar la deducción en el impuesto a las ganancias.

Explica que al desarrollar su actividad en Ituzaingó, Provincia de Corrientes que posee aún *cualidades de pueblo*, sus habitantes son más de una vez *burlados* y se abusan de su condición de *pueblerinos* por otras personas que cometen ilícitos; entiende que el ente fiscal le endilga haber operado con vendedores que falsearon sus documentos impidiendo su cómputo como costo, cuando en realidad la buena fe del comprador resulta dada por el socio gerente de Casa Orlando S.R.L. cuando al contestar un cuestionario de la inspección dijo que por ser al contado y entregada la mercadería no tenía otra documentación más que la aportada en su poder.

Así, entiende que más allá de que las facturas en cuestión hayan sido adulteradas por los vendedores de las mercancías, estás existieron en el inventario, que según dice, fue aceptado por la fiscalización.

Resalta que si la Administración entendió que no debían contemplarse los inventarios resultantes de las declaraciones juradas rectificativas presentadas -en las que se modificó las ventas como el costo primitivamente declarado, así como los stocks de inicio y cierre de cada año, surgiendo así un porcentaje distinto de utilidad bruta al consignado en las declaraciones juradas originales-, debió fundamentar debidamente la justificación por la cual no se impugnaron los datos emergentes de estas últimas, por lo que el computo de los datos que surgen de los inventarios de las declaraciones originales deviene incompatible con la razonable ponderación de las presunciones descriptas en el art. 25 de la ley 11.683.

Advierte, asimismo, que en las Resoluciones se ignoró el índice de rotación de inventarios, entendiéndose por tal el número de veces que las diversas partidas del rubro “bienes de cambio” se reemplazan durante un periodo determinado, habitualmente el ejercicio comercial, por lo que –considera- que es razonable sostener que las compras realizadas durante el transcurso de un periodo fiscal pueden asignarse a más de un ejercicio y no considerarlas íntegramente al año en que se vendieron, sin alterar en consecuencia los stocks iníciales y finales en cada periodo.

Por tales consideraciones, solicita se deje sin efecto la pretensión fiscal notificada en ambos actos.

Por último, respecto a la multa aplicada en la Resolución N°399/03, invoca la existencia de un error excusable en su conducta y, para la eximición de la sanción, cita jurisprudencia.

Aporta prueba documental y solicita, en consecuencia, que se declaren la nulidad de las Resoluciones en todas sus partes, o en su defecto se revoquen, con costas.

II. A fs. 84/108 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas.

III. En la PV-2023-77642031-APN-VOCXI#TFN se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala y por medio del IF-2023-130794242-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

IV. Corresponde expedirse en primer término en los planteos de nulidad invocados por Casa Orlando S.R.L., los

que, cabe ya adelantarlo, no puede prosperar, por las siguientes razones. Respecto a la notificación de dichos actos, se advierte que fueron notificados el 10 de abril de 2003 en la calle Buenos Aires 1219, Ituzaingó, Provincia de Corrientes, que era a la fecha de la diligencia el domicilio constituido por Casa Orlando S.R.L. en el expediente administrativo. Cierto es que a través del F.460/J, de fecha 6 de febrero de 2003, cambió el domicilio a Av. Centenario y Francisco López de la misma Ciudad, más no invoca ni obra constancia alguna que lo hubiera comunicado en dicho expediente, en la forma exigida en el art. 3° de la ley 11.683.

Cabe recordar que dicha norma, aún hoy vigente, dispone que "… el cambio de domicilio sólo surtirá efectos legales si se comunicara fehacientemente y en forma directa en las referidas actuaciones administrativas...", y como ya se dijo, Casa Orlando S.R.L. no comunicó su cambio de domicilio fiscal en las actuaciones en trámite en el marco de las cuales se emitieron las Resoluciones recurridas, por lo que el planteo de nulidad por este incumplimiento debe ser rechazado.

De cualquier modo, tampoco media afectación a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada, prueba de lo cual es que la empresa tuvo posibilidad de ejercerla en la instancia administrativa previa y ahora ante este Tribunal. No se advierte así que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad de dichos actos.

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

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

Respecto a la nulidad por falta de causa toda vez que la determinación de oficio en el impuesto al valor agregado incluyó un mes más al previsto en la Orden de Intervención, tampoco puede prosperar ya que no media la extralimitación que Casa Orlando S.R.L. acusa, ni tampoco se refiere allí a la normativa vulnerada, más que la referencia genérica a uno de los elementos esenciales del acto administrativo que tampoco se precisa en forma clara de qué manera fue vulnerado. Los períodos fiscales comprendidos en dicha determinación son el reflejo de la documentación compulsada y de las presunciones aplicadas, cuyo acierto o error, será analizado en el acápite siguiente, más no hay se advierten vicios en la cantidad, máxime cuando no se esgrimen a la misma vez agravios referidos a normas sobre bloqueo fiscal o similares.

Por ello, corresponde rechazar los planteos de nulidades, sin costas ("Bolland", *Fallos* 336:70).

V. Debe analizarse ahora la legitimidad de los ajustes practicados en las Resoluciones recurridas. Surge de los Considerandos de dichos actos que luego de sustanciarse el procedimiento de fiscalización iniciado a Casa Orlando S.R.L., se impugnaron las operaciones con proveedores que luego de una exhaustiva investigación

realizada a cada uno de ellos fueron calificados de apócrifos: Textil San Juan S.A., Alejandro Gutiérrez, Modalita de Abraham Brumeskrant y Fashion Tex S.R.L.

Para ello se tuvo en cuenta aspectos tales como que no se encontraban inscriptos (vgr. Alejandro Gutiérrez, Modalita de Abraham Brumeskrant); otros, como Textil San Juan S.A. y Fashion Tex S.R.L., tenían un CAI y un domicilio inexistente en las facturas, como así también el CUIT de la imprenta.

El juez administrativo tuvo en cuenta también que Casa Orlando S.R.L. no había cumplido los requerimientos de documentación respaldatoria de las operaciones y los medios de pagos utilizados.

Estas irregularidades fueron consideradas suficientes para impugnar los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado al desconocerse la realidad de las compras y para desconocer los gastos deducidos en el impuesto a las ganancias en relación a los proveedores: Textil San Juan S.A., Alejandro Gutiérrez, Modalita de Abraham Brumeskrant y Fashion Tex S.R.L. por no haberse demostrado que fueron erogaciones reales.

a.- Ajustes en el impuesto a las ganancias – Res. N°399/03 .

El juez administrativo impugnó los gastos deducidos en los periodos fiscales 1998, 1999, 2000 y 2001, respecto de los proveedores Textil San Juan S.A., Alejandro Gutiérrez, Modalita de Abraham Brumeskrant y Fashion Tex S.R.L. Lo que la recurrente tenía que demostrar era que los gastos efectivamente existieron y que fueron necesarios para el ejercicio de su actividad, que en el caso era la venta de al por menor de prendas y accesorios de vestir, que dice haber recibido, pagado e incorporado a su proceso económico o productivo, en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen.

Sin embargo, Casa Orlando S.R.L. no aportó ni ofreció ninguna prueba tendiente a acreditar dicho extremo, esto es, que la mercadería fue efectivamente adquirida y que existió en el inventario de cada uno de los períodos fiscales objeto de reparo fiscal. No lo hizo ni en esta instancia, ni tampoco antes en las previamente sustancias, primero la de fiscalización y luego la de determinación de oficio, ambas previstas en el art. 17 de la ley 11.683 oportunidades en las que bien pudo respaldar sus operaciones con documentación respaldatoria en la forma que, además, exige a los contribuyentes el art. 33 de la misma ley.

Pretende así el contribuyente que se admitan los créditos fiscales y los gastos solamente por las facturas que exhibe de los proveedores y por las referencias genéricas que hace a la realidad en Ituzaingó. En efecto, en su presentación ante este Tribunal, pretende que se tenga en cuenta que Ituzaingó tiene características de pueblo y sus ciudadanos son pueblerinos y que ello podría haber llevado a operar con vendedores que falsearon sus documentos impidiéndole su consideración como costo. Solicita así que la mercadería adquirida mediante el engaño sea igualmente incluida como costo y que se admitan los pasivos con los proveedores.

Sin embargo, no explica, ni tampoco prueba que las compras a los proveedores realmente existieron que es lo que tenía que probar para habilitar la deducción como gasto en el impuesto a las ganancias, conforme a las reglas de los arts. 17 y 80 de la ley de dicho gravamen. Para decirlo más claro no se refirió a la forma en que se contactó con ellos, ni cómo la mercadería llegó a sus manos.

Tampoco pudo justificar la recurrente los pasivos declarados con proveedores que no fueron confirmados por los propios proveedores en las circularizaciones llevadas a cabo por la fiscalización; tampoco en este caso, fueron probados por otros medios, por lo que el juez administrativo aplicó la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683 (t.v), deduciendo que tales pasivos fueron, en realidad, ventas no declaradas. En este caso tampoco, Casa Orlando S.R.L. probó en contrario del indicio lo que impide

asignarle la veracidad al pasivo que pretende al no estar respaldado por otros elementos, ni propios ni de terceros que contrataron con él.

Por último, respecto de la determinación efectuada en el impuesto a las ganancias, la existencia de mayores ventas –sin justificar- llevó al juez administrativo a ajustar las compras que también se presumen hechas marginalmente y eso incidió en el margen de utilidad. Para éste, además, se adoptó los márgenes de similares actividades en la misma zona de actuación.

Si bien la recurrente se refiere a los ajustes practicados en su recurso, sus agravios no pasan de ser meras quejas, entre ellas sobre la falta de consideración del deterioro del poder adquisitivo del dinero sobre el coeficiente de utilidad bruta, pero que por su endeblez no llegan a desvirtuar los fundamentos sobre los cuales se erige la pretensión fiscal notificada en la Resolución N° 399/2003 que se apoya en la documentación relevada en las tareas de fiscalización a cada uno de los proveedores y en las propias registraciones de Casa Orlando S.R.L.

Por estas razones, corresponde confirmar la Res. N° 399/03, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella que son por ley accesorios y proceden como indemnización por la demora incurrida en el pago de la obligación debida (art. 37, ley 11.683).

b.- Ajustes en el impuesto al valor agregado -Res.N°400/03.

Respecto a la impugnación de los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas de los periodos fiscales 05/01 a 05/02 por las compras efectuadas a Textil San Juan S.A., Alejandro Gutiérrez, Modalita de Abraham Brumeskrant y Fashion Tex S.R.L. ,y contrariamente a lo que Casa Orlando S.R.L invoca en su recurso de apelación, era a ella a la que le correspondía demostrar su efectiva realización por así disponerse en la ley 11.683, por lo que debe analizarse la prueba rendida con dicho propósito, tanto en la instancia administrativa previa como en la presente instancia.

En efecto, le correspondía a la recurrente, en el derecho de contradicción que la ley procesal le acuerda ejercer, demostrar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección a partir de razones que tienen entidad suficiente para poner seriamente en duda su real existencia, para lo cual deben ofrecerse pruebas fehacientes en tal sentido.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles..."*.

Similares consideraciones hizo en “ADM Argentina S.A.” del 10 de marzo de 2015 y en “Molinos Río de la Plata S.A.” del 25 de agosto de 2015.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que *“…el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en*

cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior(conf. esta Sala, in re "Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/0639/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 14/08/12)" – conf. "Avital S.A.", del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente vendieron los insumos, por ende, si le asiste a la recurrente el derecho a computar el crédito fiscal de los comprobantes fiscales extendidos por éstos, a pesar de las múltiples irregularidades invocadas por el juez administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo a cada uno de ellos. Entre ellas que algunos proveedores no se encontraban inscriptos, no tenían CUIT, su domicilio fiscal era inexistente, etc.

A ello cabe agregar que en el caso es la propia recurrente la que en su recurso afirma que por tratarse Ituzaingó de un pueblo, los vendedores fueron burlados, "que las facturas en cuestión han sido adulteradas por los vendedores de las mercancías" (fs. 61), es decir, admite que las facturas no fueron extendidas por los proveedores, lo cual a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación antes citada determina la suerte adversa de sus agravios y es suficiente también para confirmar la pretensión fiscal notificada en la Resolución N°400/03.

Por último, respecto de la sanción por omisión aplicada en la Resolución N°399/03 con sustento en el art. 45 de la ley 11.683, no existe dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Casa Orlando S.R.L en dicha figura infraccional: por una parte, la omisión de pago del impuesto y, por la otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas y en la medida que no exista error excusable.

En el caso, ha quedado acreditado que las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias correspondiente a los periodos fiscales comprendidos en la Resolución N° 399/03, conforme se expuso más arriba, configurándose de ese modo el elemento objetivo del ilícito. Casa Orlando S.R.L. dedujo gastos sin probar la existencia de las operaciones y computó pasivos sin respaldo documental, generando inexactitud en sus declaraciones juradas.

En lo que respecta al elemento subjetivo, de indispensable configuración tratándose de ilícitos tributarios, conforme a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 271:297, era a la recurrente a la que le correspondía demostrar, pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 de la ley (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A.", del 28/06/2007; "La Rueca Porteña S.A.", del 27/10/1998; "Italcred S.A. ", del 28/04/2016, entre otros), pero ni en esta instancia, ni en la administrativa previamente sustanciada, justificó su conducta, por lo que cabe tener por configurado también este elemento.

Idénticas consideraciones corresponde realizar respecto del error que invoca para eximirse de la pena, el que no fue explicado ni tampoco probado, a lo que cabe agregar que para que el error sea admisible, debe demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo, y en el caso, por el tipo del ajuste que dio origen a la sanción, no puede decirse que exista oscuridad ni tampoco se han invocado criterios contrapuestos en cuanto al tratamiento fiscal de las operaciones de la recurrente, por lo que no corresponde hacer lugar a la eximición solicitada.

Por lo expuesto corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 399/03 y 400/03 en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere a la decisión propiciada por la Vocal instructora.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell, haciendo notar que respecto al rechazo de la excepción de nulidad resuelta en el punto IV de su voto y habiéndose interpuesto como cuestión previa en el recurso (vg. vide punto VI, fs. 59/61), corresponde imponer las costas a la actora.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 399/03 y 400/03, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en el carácter de representación procesal, la suma de $13.739, y por el patrocinio letrado $34.347, teniendo en consideración la naturaleza de la causa, el monto del litigio, la etapa procesal cumplida, y demás pautas establecidas por la ley 21.839 modificada por la ley 24.432.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 09:48:33 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 10:00:41 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 11:11:52 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 11:11:53 -03:00