Informe firma conjunta

Número: IF-2023-133436621-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Noviembre de 2023

Referencia: Voc XI - Expte. N° 28.880-I (y su acumulado Nro. 30.273-I) “Centro Living S.R.L. s/ recurso de 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 Expte. **N° 28.880-I (y su acumulado Nro. 30.273-I) “Centro Living S.R.L. s/ recurso de apelación”**

La Dra. O’Donnell dijo:

I- Centro Living 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 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la Administración Federal de Ingresos Públicos:

a- la **Resolución N° 231/2006,** del 30.11.2006, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/01 a 12/04 y se le intima a ingresar $1.003.485,73, más intereses resarcitorios, y se le aplicó una multa de defraudación de $57.026,87 (art. 46 y 47 inc. a), b) y c) ley 11.683),

b- la **Resolución N° 140/2007,** del 18.9.2007, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 a 2003 y se le intima a ingresar $181.961,53, más intereses resarcitorios.

En su presentación ante este Tribunal, sostiene que los ajustes tienen origen en la impugnación del crédito fiscal computado por la compra de muebles para el hogar y oficinas a seis proveedores, en razón que se encontraban incluidos en la base apoc. Agrega que a dicha calificación se arribó al constatarse que no tenían cuentas bancarias o si las tenían registraban escasos movimientos, no tenían empleados y los medios de pago utilizados fueron bonos provinciales y Lecop que no se ajustaban a lo dispuesto en la RG (AFIP) N° 151, reglamentaria de la ley 25.345.

Invoca que se vulneró su derecho de defensa ya que los datos de la base apoc son de verificación exclusiva y excluyente del organismo fiscal, que se pueden modificar sin criterio de objetividad y sin control externo.

Argumenta que la incorporación de un contribuyente a dicha base hace presumir su inexistencia, pero que no es

aceptable que tal conclusión se haga extensiva en forma retroactiva para impugnar operaciones de años pretéritos.

Advierte que en ningún momento se le cuestionó que los pagos se hicieran con títulos de deuda pública provincial y nacional, además que podían ser canjeados por moneda de curso legal en una paridad de uno a uno, lo cual demuestra que dichos títulos no respondían al concepto de dinero. Con ello, no se vulneró lo dispuesto en la RG (AFIP) N° 151, ya que las facturas fueron canceladas en cheques y con títulos de deuda pública, que no podían registrarse en la cuenta bancaria del proveedor.

Sostiene que obró con la diligencia común que reclamaba la situación y que aportó copias de las constancias de inscripción de los proveedores a los fines de acreditar que no estaban observados y que no puede colocarse en cabeza del contribuyente una función de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones, esto es en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas emisoras de facturas.

Afirma que no existe norma legal que le imponga la obligación de verificar si dichos proveedores cumplen o no con el deber de presentar las correspondientes declaraciones juradas e ingresar el impuesto adeudado, por lo que afirma que los incumplimientos de terceros no le acarrean responsabilidad alguna, no pudiendo ser utilizados para proceder a la impugnación del gasto y del crédito fiscal respectivo.

Sostiene que no se requieren empleados para realizar la actividad de venta de muebles al por mayor.

En definitiva, alega que el organismo fiscal no demostró la falta de capacidad contributiva de los proveedores sino que para impugnarlos acudió a meras expresiones retóricas, vacías de contenido.

En cuanto a la impugnación del gasto en el impuesto a las ganancias, destaca que la demostración de la adquisición de un bien de cambio radica no solo en los comprobantes que la justifican en su forma, sino también con su venta posterior, cuestión que, a su criterio, quedó probada con los estados contables que no recibieron objeción, por el contrario, se reconoce en la Resolución que las ventas declaradas son correctas.

En cuanto la multa e intereses intimados en la Res. N° 231/2006, sostiene se encuentran subordinados de manera directa e inmediata a la existencia de la omisión, en consecuencia considera que si se declara la nulidad de la determinación, mal podría prosperar alguna pretensión sancionatoria y/ o en concepto de intereses, cuyo sustento no es nada más ni nada menos que la existencia de la determinación.

En lo atinente a dicha multa, indica que la misma presume la existencia de una deuda y que sobre esa presunción se construyó otra presunción, la de una conducta ardidosa tendiente a omitir una presunta deuda, por lo que entiende que el juez administrativo no ha acreditado la conducta omisiva del gravamen ni la conducta engañosa o maliciosa. Agrega que habiéndose dictado una determinación presuntiva, no puede presumir el dolo de la defraudación conforme a lo dispuesto en el art. 47 de la ley 11.683.

Aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba informativa y solicita que se haga lugar a su recurso.

II. A fs. 33/40 y 99/106 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, solicitando que se confirmen las Resoluciones, con costas.

III. A fs. 57 obra el auto de apertura a prueba, en el que se hace lugar a la prueba informativa, cuyos resultados obran a fs. 60/67.

IV. A fs. 117 el Tribunal en Pleno decide la acumulación de ambos expedientes; a fs. 145 se declara el cierre del

período probatorio y se elevaron las actuaciones a consideración de esta Sala. A fs. 154 se pusieron los autos para alegar, obrando a fs. 159/164 únicamente el escrito del Fisco Nacional; por último, a fs. 166 quedan en estado para dictar sentencia.

V. Corresponde ahora resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones, para lo cual cabe recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen, sino tan sólo aquéllas que sea conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. *Fallos* 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970 y en el mismo sentido la Excma. Cámara *in re* "Agropecuaria Huinca SRL", sentencia del 2/9/2014 y sus citas, entre muchas otras).

Surge de los Considerandos de dichos actos que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Centro Living S.R.L. -cuya actividad principal es la venta al por menor de artefactos para el hogar-, se impugnaron las compras de bienes muebles a los siguientes proveedores: Víctor Hugo Vega, Olga Raquel Castro, Roberto Hilario Guedon, Rodolfo Rogelio Ramallo, Marcelo Osvaldo Pedraza y Ana María Guillamon.

Para ello tuvo en cuenta que no practicaron percepciones, tenían incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas, carecían de capacidad operativa ya que no tenían cuentas bancarias, o las que tenían carecían de movimientos, no declaraban empleados en relación de dependencia; por último, las operaciones fueron canceladas con cuasimonedas -lecop- y en efectivo, lo que impedía comprobar su efectiva existencia.

Tales inconsistencias llevaron a que se impugnaran los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado y el gasto en el impuesto a las ganancias.

Ante ello, lo que Centro Living S.R.L. tenía que demostrar era la efectiva compra de los bienes a los proveedores, por lo que debe estarse a los resultados de las pruebas aportadas y rendidas, tanto en la instancia administrativa como ante este Tribunal.

En el caso del impuesto al valor agregado, el análisis debe hacerse a la luz del criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI", del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, en la que dijo, en lo que aquí importa,

"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." en la misma fecha, y en "Molinos Río de la Plata S.A." del 25 de agosto de 2015, entre muchas otras.

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. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", sent., dell 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 los que vendieron los bienes a Centro Living S.R.L. y, por ende, si le asiste el derecho a computar el crédito fiscal por las mismas.

Ante este Tribunal, el recurrente ofreció como única prueba la informativa dirigida a la Dirección Regional Rosario I de la Administración Federal de Ingresos Públicos para que diera cuenta de la existencia de un listado de facturas apócrifas o usinas de facturas apócrifas, así como también la fecha y causa de incorporación de los proveedores a la base apoc. La contestación obra a fs. 60/66 en la que se informa que los proveedores registran el alta en la base Eapoc como consecuencia de los resultados de la inspección llevada a cabo al proveedor Víctor Hugo Vega, en la que surgió que él, del mismo modo que Olga Raquel Castro, Roberto Hilario Guedon y Ana María Cecilia Guillamon fueron detectados como “Usinas de única Actividad de venta de facturas” en el año 2001, mientras que los proveedores Marcelo Osvaldo Pedraza y Rodolfo Rogelio Ramallo fueron “prestanombre” desde el mismo año.

Cierto es que allí se informa como fecha de alta en la referida base el año 2007, pero cierto es también que no fue éste el único elemento tenido en cuenta a la hora de desconocer la realidad de las operaciones.

En efecto, la impugnación de las operaciones es el resultado de una sumatoria de elementos que el agravio formulado no llega a refutar debidamente, en cuanto a que las facturas corresponden a usinas o prestanombres, atento a que no resulta convincente que las compras de muebles (vgr. sillas, mesas, camas), por los volúmenes descriptos en el Informe de Inspección obrante a fs. 110/113, se hayan realizado con sujetos que carecen de empleados para llevar a cabo su actividad, sin cuentas bancarias, entre otras muchas irregularidades que razonablemente llevan a dudar de su misma existencia.

Sumado a ello, el hecho que los pagos se hayan efectuado en efectivo o mediante la utilización de cuasimonedas, impide también identificar a los proveedores, orfandad probatoria que, en la órbita fiscal, obsta a reconocer que las compras se hicieron efectivamente a los sujetos que aparecen emitiendo los comprobantes fiscales.

Ante esta esta instancia, la recurrente se limitó a manifestar su desacuerdo con que sea ella la que deba ejercer una función de control a “título de obligación delegada o sustituiva” sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los proveedores impugnados.

Sin embargo, no se trata de responsabilizarla por el incumplimiento de las obligaciones fiscales de terceros, sino de su deber de probar que los créditos fiscales declarados y los gastos computados en sus declaraciones juradas corresponden a operaciones realizadas con los mismos, carga que no cumplió.

Por ello, corresponde confirmar los ajustes notificados en la Res. N° **231/2006**, tanto en cuanto al capital como a los intereses intimados, con costas.

Cabe hacer referencia ahora a la impugnación de los gastos deducidos en el impuesto a las ganancias por las mismas operaciones. En este caso, lo que la recurrente tenía que demostrar era la efectiva existencia de los mismos, para luego analizar el cumplimiento de los recaudos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias. Sin embargo, pretende que la compra de los bienes que originaron la deducción se tenga por probada solamente con la venta posterior que hizo de ellos, justificada en los estados contables, lo que no resulta suficiente, ni la exime de su obligación de probar las adquisiciones que dice haber realizado.

Por ello, corresponde confirmar la Res. N° 140/2007**,** también respecto del capital como los intereses resarcitorios que acceden al mismo, con costas.

VI. Por último, respecto de la sanción de defraudación aplicada en la Resolución N° 231/2006 con sustento en el art. 46 y valiéndose de las presunciones de dolo establecidas en el art. 47, incs. a), b) y c) 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 Centro Living S.R.L. en dicha figura infraccional, al haber presentado las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado con créditos fiscales inexistentes, recurriendo para ello a comprobantes fiscales sin legitimidad alguna.

Como en más de una oportunidad dijo la Cámara, "...estas conductas exceden, a todas luces, la tipificación culposa del art. 45 y trascienden al campo defraudatorio del art. 46 en tanto se sustentan en la utilización de facturas apócrifas (cfr. esta Sala, causa Nº 13.068/2010, in re "Ambulancias Privadas Argentinas SA (TF 20638-1) C / DGI", del 23/02/11; esta Cámara, Sala IV, causa Nº 7.094/2011, "Gramont SA (TF 25880-I) c/DGI", del 29/11/11). En particular, este tribunal ha dicho, en fecha reciente, que la percepción de un tercero de los pagos declarados a proveedores cuestionados configura el elemento subjetivo exigido por el art. 46 citado (esta Sala, causa Nº 39074/2014, "Álvaro Raúl Omar c/Dirección General Impositiva", del 3/3/2015)".

Y que "...operada la presunción del art. 47, inc. a) de la Ley 11.683, ya que existieron graves contradicciones en la declaraciones de la sociedad, debe recordarse que "el art. 47 de dicha ley arbitró una serie de hechos que permiten inferir la existencia de una conducta dolosa, sin perjuicio del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción (...) El artículo 47 de la ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo (esta Sala, causa Nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/D.G.I.", del 15/04/09)" –"Cerealera Tres Arroyos", 27/3/2015-, prueba que, ya se dijo, en el caso no fue rendida.

Corresponde entonces confirmar las Resoluciones Nros. 231/2006 y 140/2007 en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 231/2006 y 140/2007 en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrenre, de la siguiente forma:

a. en la suma de $52,834, por la representación procesal, y $132.084 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada en la primera y segunda etapa del

Expediente N° 28.880-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. en la suma de $7.296, por la representación procesal, y 18.241 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada en la primera y segunda etapa del Expediente N° 30.273-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

c. en las sumas de $142.665 equivalente a 5,62 UMA para la representación procesal y $356.662 equivalente a 14,06 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la etapa cumplida y la actividad desarrollada en la tercera etapa del expediente N° 28.880-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423.

d. en las sumas de $30.411 equivalente a 1,20 UMA para la representación procesal y $76.027 equivalente a 3 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la etapa cumplida y la actividad desarrollada en la tercera etapa del expediente N° 30.273-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.08 13:54:38 -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: 2023.11.08 14:06:29 -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: 2023.11.08 14:25:03 -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: 2023.11.08 14:25:04 -03:00