**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2024-38645032-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 16 de Abril de 2024

**Referencia:** (SALA C, VOCALÍA 8) F. BRIONES S.R.L. - 37.160-I - SENTENCIA

---

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver en el expte. **37.160-I** caratulado **“F. BRIONES S.R.L. s/ recurso de apelación”:**

**El Dr. Luis dijo:**

**I.** Que a fs. 57/82vta. se interpuso recurso de apelación contra las Resoluciones 464 y 465, ambas de 2012, mediante las que se disminuyó el saldo a favor del contribuyente en el impuesto a las ganancias (en adelante IG) por el período fiscal 2009, y se disminuyó el saldo de libre disponibilidad en el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) correspondiente a los períodos fiscales 08/2008 a 07/2009, respectivamente.

**II.** Que la actora recordó que ya había sido objeto de verificación que culminó con algunos ajustes técnicos, pero pese a ello, se impugnaron facturas de ciertos proveedores por el sólo hecho de haber desconocido las operaciones celebradas.

Expresó que el juez administrativo expuso las impugnaciones y cargos, pero que no los fundamentó, sino que se trata de una fundamentación sólo aparente al inferir que como los proveedores negaron las operaciones, las mismas no existieron. Infirió que la vulneración de la garantía del debido proceso en sede administrativa excede el interés de la parte afectada y se proyecta sobre el de la comunidad, pues dicha prerrogativa constitucional se exhibe como factor exponencial de la seguridad jurídica. Solicitó la nulidad de los actos apelados por no cumplirse los recaudos consignados en los incs. “b”, “d” y “e” del art. 7 de la ley 19.549. Resaltó que en ningún momento el juez administrativo logró extraer un serio, concreto y real indicio de que las operaciones de servicios no se hayan realizado.

Explicó que sus obligaciones tributarias se asientan sobre la existencia de operaciones de bienes genuinos, en un rubro comercial donde los usos y costumbres se nutren de la buena fe de las partes contratantes. Agregó que si tomó todos los recaudos razonables para declarar y registrar las operaciones, no se le puede atribuir responsabilidad jurídica alguna.

Hizo hincapié en que canceló siempre las operaciones mediante cheque en pesos, cruzados y a la orden de los

proveedores, cumpliendo con los mecanismos cancelatorios contemplados en las normas antievasión y ni sus responsables o empleados fueron los destinatarios finales de los valores. Asimismo, especificó que practicó las retenciones impositivas, presentó las ddjj correspondientes e ingresó los pagos a las cuentas del organismo recaudador.

Puso de manifiesto que no existe ley alguna que prohíba descontar valores en financieras y aclaró que el cobro final de los valores responde pura y exclusivamente a una decisión del proveedor.

Planteó que más allá que su parte no debería tener que pagar las gravosas consecuencias generadas por el incumplimiento de las obligaciones fiscales de sus proveedores, tampoco podía la empresa tener siquiera la más remota posibilidad de advertir la presencia de algún tipo de irregularidad o falsedad en la documentación que recibía en respaldo de sus contrataciones.

A fs. 71vta./73 fundamentó la deducción del gasto en el IG y el cómputo del crédito fiscal en el IVA a la luz de las normas de los gravámenes.

Resaltó la errónea postura del fisco al trastocar la figura del sujeto pasivo de la relación tributaria y explicó que la repartición pública pretende otorgarle a la figura del sujeto pasivo un alcance que desvirtúa la estructura y mecánica del tributo.

Citó doctrina y abundante jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

**III.** Que a fs. 97/112 se presentó el fisco nacional y contestó el traslado del recurso. Acompañó los antecedentes administrativos (a.a.) y solicitó que oportunamente se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

**IV.** Que a fs. 126 se abrió la causa a prueba, a fs. 192 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 198 se pusieron autos para alegar, haciendo uso de su derecho solo la actora a fs. 204/206vta. Finalmente, a fs. 208 se llamaron autos a dictar sentencia.

**V.** Que primeramente debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

**VI.** Que corresponde expedirse con relación al **agravio de nulidad** articulado por la actora al considerar que el acto administrativo no responde a las pautas del art. 7 de la ley 19.549, toda vez que de ser acogido favorablemente, derivaría en la nulidad de las resoluciones recurridas.

En este sentido, cabe tener presente lo dicho por nuestro más Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o 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 la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (CSJN, Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Al respecto, cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican su emisión. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su dictado.

Del análisis de los actos cuestionados, como 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 las resoluciones apeladas, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa de la apelante, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en 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 del acto.

Ello así, corresponde **desestimar la defensa de nulidad articulada.**

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683 sino como una defensa más contra los actos apelados y con la finalidad de obtener su revocación, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas alguna a su respecto.

**VII.** Que ahora procede analizar la **cuestión de fondo**, consistente en la impugnación de los efectos tributarios de determinadas operaciones realizadas por la actora, con los siguientes proveedores: Calben S.A., Cora Duco S.R.L., Diesel Salinas S.R.L., Clickexperts S.A., Infomedia Producciones S.A., Motor Marketing S.R.L., Productora Media S.A., Servicio Internacional en Comercio Exterior S.A. y Signeo S.R.L., debido a que los mismos desconocen las operaciones comerciales declaradas por la actora.

Del informe final de inspección, de los antecedentes administrativos de la causa, como así también de las resoluciones apeladas, surge que la actora se encuentra inscripta en la actividad de *"Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos"* (v. fs. 144/147, Cpo. IG, aa).

La fiscalización tuvo su origen en la denuncia por parte de la empresa Clickexperts S.A., que manifestó poseer retenciones de impuesto por parte de la actora y no haber celebrado operaciones con la misma, es decir, se trataría de una presunta duplicación de facturas.

Circularizadas las empresas a quienes F. Briones S.R.L. practicó retenciones, dos las reconocieron y las demás desconocieron haber celebrado operaciones con la actora (Calben S.A., Cora Duco S.R.L., Diesel Salinas S.R.L., Infomedia Producciones S.A., Motor Marketing S.R.L., Productora Media S.A., Servicio Internacional en Comercio Exterior S.A. y Signeo S.R.L.).

En esta línea, la fiscalización dispuso como medida para mejor proveer circularizar a los proveedores impugnados y a las imprentas que surgen al pie de los comprobantes, para que aporten información acerca de los mismos, y a los bancos Credicoop y Frances para que remitan copias de los cheques que según la actora fueron utilizados en la cancelación de las operaciones (v. fs. 213/215, Cpo. IG, aa). De las tareas de fiscalización surge:

**1-Constatación de domicilios:** En todos los casos, los domicilios consignados en los comprobantes aportados corresponden a los de los proveedores observados.

**2-Circularización de proveedores e imprentas:**

a) Calben S.A.: No fue circularizada porque ya se contaba con las copias de las facturas. Se circularizó al imprentero, José María Carambia. En la factura se observan diferencias en los logos, tipografía y ubicación de la numeración. Asimismo, manifestó no recordar haber realizado recibos X, siendo además completamente distintos a los puestos a disposición por la actora (v. fs. 210/225, Cpo. circularización proveedores/imprenta, aa).

b) Clickexperts S.A.: Remitió la documentación tratándose de un comprobante anulado y tres librados a otros contribuyentes. Se circularizó al imprentero Comber S.R.L., quien desconoció los comprobantes aportados por la actora y enumeró gran cantidad de diferencias con los realizados en el establecimiento, entre ellas, el encabezado, texto, diseño y numeración, etc. (v. fs. 6/12 y 16/26, Cpo. circularización proveedores/imprenta, aa).

c) Cora Duco S.R.L.: Remitió las facturas, siendo las dos emitidas a clientes distintos de la recurrente. Se circularizó al imprentero Domingo Fiasche quien desconoció los comprobantes aportados, encontrándose una serie de diferencias como el logo, el uso de negrita y la numeración (v. fs. 32/40 y 44/56, Cpo. circularización proveedores/imprenta, aa).

d) Infomedia Producciones S.A.: Remitió copia certificada del Libro IVA Ventas, y las facturas en cuestión fueron emitidas a firmas distintas a la actora de autos. Se circularizó al imprentero Mario Eduardo Anselmi, quien desconoció los comprobantes aportados. Aportó copia de las matrices de las que surgen varias diferencias en el diseño en general, tipografía, texto, etc. (v. fs. 60/81 y 153/163 Cpo. circularización proveedores/imprenta, aa).

e) Motor Marketing S.R.L.: Entregó las facturas pero emitidas a nombre de otras firmas. Se circularizó al imprentero Videla y Aguilar Matos S.H., quién desconoció los comprobantes aportados, surgiendo diferencias en el logo, tipografía y diseño general de los comprobantes (v. fs. 84/94 y 98/104, Cpo. circularización proveedores/imprenta, aa).

f) Productora Media S.A.: Entregó las facturas pero emitidas a nombre de otras firmas. Se circularizó al imprentero que resultó ser el mismo que el correspondiente a Infomedia Producciones S.A., correspondiendo las mismas observaciones (v. fs. 130/138 cpo. circularización proveedores/imprenta, aa).

g) Servicio Internacional en Comercio Exterior S.A.: Entregó las facturas siendo éstas emitidas a otras personas -v. fs. 176/179 cpo. circularización proveedores/imprenta, aa-. Se circularizó al imprentero Reysa Impresores S.R.L., surgiendo varias diferencias del cotejo con las matrices aportadas (diseño general, texto, tipofrafía, código de barras, entre otras) (v. fs. 183/194, Cpo. circularización proveedores/imprenta, aa).

h) Signeo S.R.L.: Las facturas puestas a disposición fueron emitidas a otros contribuyentes -v. fs. 201/203 cpo. circularización proveedores/imprenta, aa-. Se circularizó al imprentero Emilio Di Scala quien manifestó no haber realizado el trabajo (v. fs. 207/209, Cpo. circularización proveedores/imprenta, aa).

**3-Circularización a Bancos:** En las copias de cheques remitidas por los bancos Credicoop y Frances se observa que fueron librados a nombre de los proveedores que desconocieron las operaciones y el primer endosante corresponde a los mismos, ya que indican su denominación con una firma ilegible. En la mayoría de los casos, el segundo endoso corresponde a compañías consignatarias de hacienda (v. fs. 12/67, Cpo. circularizaciones Bancos, aa).

Así se concluyó que la responsable computó crédito fiscal en el IVA y gastos improcedentes en el IG, por haber sido desconocidas las operaciones por parte de los proveedores.

**VIII.** Que entrando en el análisis de la cuestión, cabe recordar que correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente –cfme. art. 377 del CPCCN- que fue con los proveedores que constan en las facturas impugnadas con quienes operó, y no con terceros desconocidos, circunstancia que, cabe adelantar, no logró demostrar en autos mediante prueba indubitable.

En efecto, en la pericia contable obrante a fs. 160/182 -única prueba obrante en autos- ambos peritos fueron contestes en afirmar que los libros exhibidos (Compras Nro. 2, Ventas Nro. 3, Diario Nro. 3, Actas Nro. 1 e Inventario y Balances) se llevaron de acuerdo con la normativa aplicable, con las siguientes salvedades, a saber: Los Libros IVA Compras Nro. 2 y Ventas Nro. 3, Diario Nro. 3 e Inventarios y Balances, poseen registraciones anteriores a la fecha de rúbrica y los libros IVA Compras Nro. 2, Ventas Nro. 3 y Diario Nro. 3 poseen atraso en las registraciones. Al respecto se advierte que la diferencia entre la fecha de la supuesta operación y su registración es entre 2 y 3 años (v. cuadro de fs. 179). Por su parte, del análisis de los demás puntos de pericia podría surgir que la instrumentación de las operaciones cumplió con todos los recaudos formales; pero no que tales operaciones se hayan efectivamente realizado y con los sujetos que figuran en las facturas. Lo que debió probarse en autos es la real existencia de las operaciones y con esos proveedores, demostrando, entre otros aspectos, que los servicios de publicidad realmente existieron, y quienes fueron los beneficiarios de los pagos, aspecto que intentó acreditarse mediante la respuesta a la pregunta 4; pero el propio perito contador propuesto por la actora advirtió que si bien los cheques con que se abonaron las facturas cuestionadas fueron debitados de las cuentas de la actora, no pudo informar quienes fueron los últimos beneficiaros de los mismos (v. fs. 181).

En este sentido, si bien concuerdo con la recurrente en que no existe norma alguna que impida descontar valores en financieras, lo cierto es que frente a una cuestión tan relevante como lo es la negativa de los proveedores de haber contratado con la actora y la prueba de que los documentos fueron, en verdad, emitidos por terceros, sumado a la información suministrada por los imprenteros y que no pudo identificarse a los supuestos proveedores como los efectivos receptores de los fondos girados, debió llevar a la actora a duplicar sus esfuerzos probatorios a fin de demostrar la real existencia de las operaciones y que fueron efectivamente los proveedores impugnados los que prestaron los servicios.

Adviértase que en el caso de autos el fisco no fundó el ajuste por no haber localizado al proveedor, o en que el proveedor no presentó sus DDJJ, o que declaró poca diferencia entre el crédito y el débito fiscal del IVA, o que no poseía capacidad económica como para realizar las prestaciones; sino en el contundente argumento que localizados los proveedores derechamente negaron haber actuado con la actora; y los imprenteros desconocieron las facturas impugnadas; lo que –reitero- debió conducir a una tarea probatoria mayor a fin de rebatir tales dichos.

En suma, con la prueba de autos y con la que surge de las actuaciones administrativas que fue relatada en el Considerando VII, no se logró acreditar de manera concluyente que los servicios hayan sido efectivamente prestados y por los proveedores observados, por lo que corresponde **confirmar las resoluciones apeladas, con costas.**

**La Dra. Marmillon dijo:**

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

Se deja constancia que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala C, conforme a lo previsto

por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.12 13:09:13 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.16 14:12:48 -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: 2024.04.16 14:12:49 -03:00