Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-48296126-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 10 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA EXPTE. 35.047-I. ELECTRICIDAD RD S.R.L.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Armando Magallón (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 35.047-I caratulada **“ELECTRICIDAD R.D. S.R.L. s/ recurso de apelación**”.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 48/75 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 95/11 (DV RSAL) emanada de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-DGI, mediante la cual se determina la obligación tributaria relativa al Impuesto al Valor Agregado -período fiscal 12/2007- con más sus intereses resarcitorios, y se aplica una multa equivalente a tres (3) veces el impuesto presuntamente evadido, conforme lo establecido en los arts. 46 y 47 -incs. a) y b)- de la Ley 11.683.

En primer término, plantea la excepción de falta de legitimación activa del Fisco para reclamar el pago de impuestos, accesorios y multas, dado que se pretende asignar –desde su perspectiva- las consecuencias fiscales de un tercero obligado en la relación jurídica tributaria que se mantiene con la Administración.

Luego, alega que la resolución recurrida carece de causa y motivación, por no sustentarse –según su criterio- en los hechos y derecho que dieron lugar a la misma, afectando la garantía de defensa en juicio.

Explica que el organismo recaudador recurrió al sistema de determinación presuntiva para fundar la invalidez de la declaración jurada correspondiente al mes 12/2007. Bajo ese contexto, reitera que los indicios empleados para definir el carácter de apócrifo del proveedor resultan imputables a un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria. A ello, agrega que se trata de presunciones no admitidas por la ley, y por ende tampoco tienen la capacidad de invertir la carga probatoria.

Asimismo, aduce que el acto administrativo apelado adolece de una nulidad insalvable, toda vez que omite evaluar con la debida imparcialidad el descargo formulado y la totalidad de la prueba ofrecida y aportada, con la consecuente violación del debido proceso.

Sostiene que el perjuicio cierto y reparable, en este caso, radica en las intenciones del Fisco Nacional dirigidas a enriquecer sus arcas a costa de la empresa, la cual no infringió ninguna ley.

Considera que la autoridad fiscal efectuó una transferencia inadmisible e indelegable de funciones que le son propias, al pretender exigir que la firma cumpla con tareas de auditoría, control e investigación sobre los proveedores contratados.

En referencia al cuestionamiento relacionado con los cheques no “cruzados” al momento de su emisión (cfr. art. 2° inc. b), RG AFIP N° 1547/2003) asegura que ese requisito resulta inexigible, pues la única autoridad competente para determinar las modalidades en que deben emitirse los valores es el Banco Central de la República Argentina (B.C.R.A.), de acuerdo a lo establecido por la Ley 25.345 en su artículo 11; norma, ésta última, de mayor jerarquía que la disposición administrativa citada por el Fisco Nacional. Como corolario de ello, afirma que la resolución que se pretende aplicar deviene inconstitucional.

Agrega que tampoco le es oponible ni vinculante quienes cobraron los valores en última instancia, ya que no existe ley que impida el endoso de los valores.

Manifiesta que el hecho imponible se ha perfeccionado en la etapa anterior en cabeza de “Constructora y Metalúrgica Andina S.R.L.”, en atención a que dicha empresa ejecutó y concluyó la obra, tal como se demuestra con las constancias del expediente y las pruebas producidas, resultando en consecuencia procedente el cómputo del crédito fiscal en la declaración jurada (acorde lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

En este sentido, destaca que los requisitos formales que dan validez a los instrumentos que reflejan la operación económica, cumplen con las disposiciones exigidas por la RG 1415 y complementarias; aspectos que fueron ratificados en el informe pericial contable.

Aduce que si un proveedor, en el caso particular “Constructora y Metalúrgica Andina S.R.L.”, tiene una conducta irregular en el cumplimiento de sus propias obligaciones fiscales, ello no debe fulminar el principio de buena fe con la que actuó la empresa (Electricidad RD S.R.L.).

Resalta que antes de formalizar la operación comercial, efectuó los controles de verificación de rigor en la página web oficial de la AFIP, y en forma adicional controló la base de datos identificada como “facturas apócrifas”, obteniendo como resultado en ambos casos que la factura se encontraba en legales condiciones para su utilización. A los efectos de probar sus dichos, señala que acompañó una constancia notarial –la cual no ha sido cuestionada- donde se verificó que las facturas son válidas y legales en los registros que actualmente emite la AFIP, quedando así consentida la validez del comprobante.

Subraya que la operación es cierta, guardando las prestaciones facturadas una concordancia absoluta con su actividad y la realidad de los hechos, lo que se encuentra acreditado con los comprobantes de final de obra emitidos por EDESA y el Municipio de Campo Santo.

Opina que la tesitura de la Administración se presenta contraria a la doctrina de los actos propios, al pretender constatar la improcedencia de los créditos fiscales sobre la base de su expresa habilitación de validez, la que surge de los actos administrativos del organismo con sus publicaciones web (base Apoc).

Siguiendo esta línea, esgrime que el proveedor no figuró en dicha base hasta el 27 de enero del 2011, y recién el 17 de febrero de ese mismo año se publicó su incorporación; es decir, en forma posterior a la operación aquí

cuestionada.

En otro orden de ideas, se agravia del análisis que efectúa la AFIP sobre los oficios e informes técnicos producidos en la etapa administrativa, y realiza una crítica detallada al respecto.

Como corolario, expresa que existió el hecho imponible y se cumplieron los requisitos sustanciales y formales que hacen a su viabilidad; no habiéndose acreditado la existencia de un conocimiento previo sobre las irregularidades detectadas, ni pudo probarse una connivencia que respalde la determinación de oficio efectuada.

Por otra parte, entiende que la infracción aplicada violenta garantías constitucionales, y atenta contra los más elevados principios rectores del ordenamiento legal y del derecho administrativo en particular, dado que se intenta trasladar la responsabilidad de control a su parte; acto que carece de toda razonabilidad.

Interpreta que no ha existido omisión en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado, siendo irrazonable sostener la comisión de un ilícito fiscal basado en el dolo o engaño.

Puntualiza que la pretendida posición fiscal se apoya en presunciones que no resultan imputables a su parte, correspondiendo la imputación del delito a otra persona, con quien no se ha probado connivencia en grado de autoría o participación, lo que imposibilita el reproche de la conducta dolosa perseguida, atento la falta del elemento subjetivo necesario para ello.

En virtud de tal premisa, niega que se llevó a cabo una maniobra tendiente a engaño y una actitud temeraria en su accionar con el objeto de disminuir la carga fiscal; destaca, como prueba de ello, la efectiva y comprobable realización de la operación impugnada.

Afirma que no se encuentran cumplidos los extremos previstos para aplicar las presunciones contenidas en el artículo 47 de la ley 11.683 –incs. a) y b)-. En idéntico sentido, resalta que no se respetaron las disposiciones establecidas en la Instrucción 6/2007, las cuales transcribe brevemente.

A modo de colofón, dice que el accionar del ente fiscal violó las garantías constitucionales relativas al debido proceso, la defensa en juicio y la presunción de inocencia.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

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

II.- Que a fs. 86/101 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido reiterando los argumentos expuestos en la resolución apelada, y solicita se confirme el acto, con costas; se opone a la prueba ofrecida por la actora y hace reserva del caso federal.

En lo atinente a la excepción de falta de legitimidad opuesta, sostiene que la imputación efectuada se encuentra ajustada a lo previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y posee un correlato con las distintas situaciones verificadas en la causa.

Respecto a la falta de motivación presentada, asevera que de la simple lectura de los antecedentes administrativos emergen los hechos y normas aplicables que sustentan el dictado de la resolución apelada, lo que evidencia la improcedencia del planteo realizado por la recurrente.

Por último, arguye que la denegación de la prueba no lleva a la nulidad del acto administrativo, ya que el contribuyente tiene habilitada la instancia ante este Tribunal, en donde puede ofrecer toda la prueba que considere.

III.- Que a fs. 129 se abrió la causa a prueba; mediante la PV-2024-11808844-APN-VOCIII#TFN se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala A; a través del IF-2024-15811083-APN-VOCIII#TFN se pusieron a disposición de las partes las presentes actuaciones con el fin de que se produzcan los respectivos alegatos, obrando a fs. 360/363 únicamente los alegatos correspondientes al Fisco Nacional. Finalmente, con el IF-2024-43188556-APN-VOCIII#TFN los autos pasaron a sentencia.

IV.- Que, previo a tratar la cuestión de fondo, es necesario atender el planteo referido al método empleado para determinar la materia imponible. Sobre el particular, se debe recordar que la ley de rito en sus artículos 16 y 18 establece que ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, el Fisco Nacional puede determinar la materia imponible sobre base presunta empleando para ello hechos y circunstancias conocidas vinculadas con el hecho imponible que posibilitan, en casos particulares, inducir su existencia y medida a través de un método lógico deductivo. A contrario sensu, la determinación de oficio sobre base cierta implica que el ente fiscal conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto con relación a su existencia como en cuanto a su significación económica.

Sobre esta última premisa y método -base cierta- reposa el acto administrativo apelado, cuyo sustento se encuentra en la propia documentación acompañada por la actora durante el proceso de fiscalización. En atención al argumento expuesto, corresponde rechazar el agravio relacionado al uso de las presunciones en la determinación de oficio.

V.- Que, respecto de la nulidad planteada, cabe indicar que para su procedencia interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal, o la omisión de un acto que origina 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 (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

En lo que se refiere a la supuesta carencia de causa en la resolución apelada, debe recordarse que la discrepancia con los hechos en los que se basó el organismo fiscal, no resulta fundamento válido para la defensa de nulidad, puesto que la apreciación de los hechos que realice el juez administrativo, es una valoración subjetiva, que puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la confirmación o no de la resolución apelada, pero nunca a su anulación.

En este sentido, no se observan agravios específicos contra los supuestos defectos o vicios del acto atacado, ni se

han demostrado perjuicios concretos como consecuencia de éstos.

Cabe precisar que, respecto a lo estrictamente formal, la resolución discutida aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos establecidos por el artículo 7º de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo.

Además, tanto de la lectura de los actos apelados, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador no se vislumbra que el juez administrativo haya incumplido con el procedimiento reglado por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar el tributo y/o aplicar la sanción recurrida en autos, expresándose en forma clara cuales fueron los motivos que dieron origen a 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.

Por otra parte, 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).

VI.- Que, en lo concerniente a la excepción por falta de legitimidad, considero que la misma no puede prosperar, dado que –conforme se expondrá más adelante- corresponde a la actora en ejercicio de su derecho de contradicción demostrar la procedencia y verosimilitud de los comprobantes recibidos, a fin de que estos adquieran per se identidad suficiente para generar crédito fiscal, de acuerdo a los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Por tal motivo, se presenta contrario a derecho pretender endilgar –como lo hace la fiscalizada- las consecuencias de su propio accionar a un tercero, bajo la excusa que a éste último le son atribuibles los cargos formulados por la inspección.

VII.- Que, en función de los argumentos vertidos en los Considerandos precedentes, corresponde rechazar los agravios de nulidad y falta de legitimidad articulados por la apelante, sin costas atento que los mismos no merecieron 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 ciñe en concluir sobre la caracterización como apócrifo de la factura –A 0001-0000446- emitida por el proveedor "Constructora y Metalúrgica Andina S.R.L.".

Ante tal problemática, este Tribunal ha centrado su atención y análisis, en la actividad desplegada por el Fisco, en el convencimiento que a él le corresponde, en primer lugar, el control de la verificación. En otras palabras, el Fisco debe sustentar su pretensión impugnativa a través de elementos concretos y razonables, lo que le permite suponer el carácter apócrifo de la factura. Frente a dicha impugnación, la cuestión fáctica queda desplazada al contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la veracidad de las operaciones.

A tal fin, corresponde analizar los elementos colectados y adjuntados en los antecedentes administrativos que

motivaron la impugnación de las operaciones, para luego considerar las pruebas acompañadas por el contribuyente en autos.

De la lectura de las actuaciones se desprenden las siguientes consideraciones:

CONSTRUCTORA Y METALÚRGICA ANDINA S.R.L. (CUIT 30-70780076-9): a) no se verificaron empleados en relación de dependencia a la fecha de contratación de los servicios prestados, correspondientes a mano de obra por instalaciones eléctricas y construcciones (fs. 104 y 281 Cuerpo IVA); b) los inspectores se constituyeron en el domicilio fiscal - Zuviría N° 255 dpto. 11 de la ciudad de Salta- donde fueron atendidos por el encargado de la galería –Sr. Pablo Gutiérrez- quien manifestó: *"… Que actualmente desconoce el propietario o los ocupantes que se encuentran en el local 11, dado que el mismo fue rematado en el mes de diciembre de 2009. Asimismo informa que con anterioridad al remate el propietario del local era el Sr. Enrique Mazza y que en el trascurso del 2007 el Sr. Enrique Mazza ocupaba el lugar como su oficina, desconociendo específicamente su actividad…"* (fs. 386 Cuerpo IVA). A su vez, los actuantes se presentaron en el domicilio alternativo, siendo atendidos por el Sr. Diego Bonfiglio, quien expresó: *"… no conoce a persona alguna referente a dicha empresa y que en el domicilio donde se actúa desarrolla sus actividades la empresa Transporte El Gringo S.R.L. – CUIT N° 30-70896205-4 con fecha de inicio de actividad el 30/09/2004…"* (fs. 178 Cuerpo IVA); c) la inspección pudo contactar telefónicamente al Sr. Enrique Mazza –tras intentar ubicarlo en los domicilios declarados- el cual respondió lo siguiente: *"1) que no proporcionará ninguna información acerca de él o su desenvolvimiento comercial; 2) que el domicilio sito en calle Zuviría N° 255 dpto. 11 fue rematado el año anterior; 3) que no proporcionará ninguna información a la AFIP-DGI porque el organismo lo mató comercialmente y personalmente y por consecuencia la AFIP tampoco existe para él; 4) que no volverá a contestar ninguna llamada telefónica…"* (fs. 411 Cuerpo IVA); d) del recibo de cobranza emitido por "Constructora y Metalúrgica Andina S.R.L." se observó que el mismo fue firmado por el Sr. Hugo López, como Socio Gerente de la firma cuestionada (fs. 107 Cuerpo IVA). Sin embargo, del análisis del contrato constitutivo se verificó que figuraba otra persona en dicho cargo (fs. 198 Cuerpo IVA); e) se intentó ubicar al Sr. José Luis Landete, último designado como socio gerente de "Constructora y Metalúrgica Andina S.R.L.", en su domicilio fiscal sito en la calle Abel Cornejo N° 1219 de la ciudad de Salta, donde fueron atendidos por una persona de sexo masculino, el cual dijo que: *"… no conoce al mismo y que tiene conocimiento que el dueño del local… es un señor mayor del cual no recuerda su nombre…"* (fs. 235 Cuerpo IVA); f) se ubicó al otro socio –Sr. Víctor Nicolás Assaf- quien informó: *"… 1)… que actualmente la sociedad no opera comercialmente y en consecuencia no tiene ningún domicilio fiscal ni legal, aclarando que en los domicilios sitos en: a) calle Sarmiento N° 720 de esta ciudad; b) Zuviría N° 255- Dpto. 11 de esta ciudad y c) Juan Esteban Tamayo N° 363 de esta ciudad, la firma no opera ni operó desde el año 2003 aproximadamente… que desconoce el paradero del Sr. Landete, atento que desde el año 2003 no tiene contacto con el mismo… la sociedad no tiene actividad desde el año 2003 aproximadamente… La sociedad no realizó ninguna venta ni prestación de servicios a la firma Electricidad RD S.R.L.… que atento que la sociedad no tuvo actividad comercial en el citado año (2007) no opera con ninguna cuenta bancaria y 9) Preguntado ¿Si se efectuó alguna modificación del contrato social posterior al Acta Rectificatoria del 22/05/2003 presentada en el Registro Público de Comercio de Salta? Responde que no…"* (fs. 237 Cuerpo IVA); g) el Banco Galicia aportó los cheques de pago diferido no cruzados, los cuales fueron endosados por el Sr. Hugo López –en carácter de socio gerente- y cobrados en ventanilla por otras personas (fs. 185 Cuerpo IVA). Asimismo, el personal fiscalizador ubicó a uno de los beneficiarios de dichos valores –Sr. Toso Alfredo Marcelo- quien declaró: *"… Que en oportunidad de encontrarse con amigos, y en virtud de que una persona que se encontraba presente junto a su amigo el Sr. Juan Carlos Yacaró, y del cual desconoce su nombre, necesitaba cobrar el cheque descripto precedentemente y no poseía su documento nacional de identidad, éste le solicitó al Sr. Juan Carlos Yacaró su documento y como éste no lo tenía, el Sr. Toso accedió a prestar su documento para*

cobrar dicho cheque, aclarando que el dinero recibido en ventanilla lo retiró éste amigo del Sr. Juan Carlos Yacaró del cual desconoce su identidad. Aclara que al respecto no tiene ninguna documentación o prueba de la operación realizada y desconoce cuál es la persona o firma que le entregó el cheque al amigo del Sr. Juan Carlos Yacaro…" (fs. 260 Cuerpo IVA); h) se incumplió con el artículo 2 -inciso b)- de la RG (AFIP) N° 1547/2003, al encontrarse los valores emitidos no cruzados; i) el proveedor impugnado declaró, en el período 12/2007, un débito fiscal menor al crédito fiscal consignado en la factura registrada por la recurrente (fs. 43, 98 y 375 Cuerpo IVA).

IX.- Que ello sentado, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio obrante en los presentes autos.

Del resultado del informe contable -obrante a fs. 168/170 y 176/178- no se aprecia elemento alguno que refute la tesis fiscal. En efecto, los peritos sólo verificaron que los cheques emitidos a favor del proveedor impugnado fueron debitados de la cuenta bancaria de la actora; hecho que no se relaciona con el tema central de la litis trabada, o sea, la existencia de las operaciones en cabeza de la firma cuestionada.

Tal extremo tampoco se ve revertido por la prueba pericial técnica (vide fs. 278/300) donde se describen las obras realizadas por la firma Constructora y Metalúrgica Andina S.R.L. mediante planos, registros fotográficos y croquis. Sobre este aspecto, se juzga necesario aclarar que en el caso de autos no se cuestiona la existencia misma de las construcciones, sino la capacidad económica y financiera del proveedor cuestionado para poner a disposición de la actora la magnitud del servicio que dice haber prestado; situación que echa por tierra el valor probatorio de la pericia glosada.

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.

A mayor abundamiento, es preciso señalar que a la idéntica conclusión se arriba al analizarse las pericias contable y técnica producidas en instancia administrativa –fs. 688/691 y 692/694 Cuerpo IV IVA- toda vez que las mismas se centran en exponer el cumplimiento de las normativas en materia fiscal del comprobante y la razonabilidad del importe facturado.

X.- Que entrando al análisis de la cuestión de fondo, respecto del Impuesto al Valor Agregado, corresponde señalar que la impugnación ha sido adecuadamente ponderada, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves, precisos y concordantes, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos sobre la validez de la factura y que los servicios a los que ella refiere hayan sido prestado por el proveedor, en cuanto se acredita que se trata de un sujeto sin capacidad operativa, patrimonial y económica; siendo éstas, condiciones necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registra con la actora.

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 sobre la imposibilidad de los sujetos emisores 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 los proveedores indicados 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).

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."*

XI.- Que, bajo tales pautas, 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).

Cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

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 la operación, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario, lo que no ha ocurrido en la presente causa.

En el particular, surge que ante los graves indicios en que sustenta el ajuste el Fisco Nacional, la parte actora no ha logrado desvirtuarlos con la prueba aportada en las presentes actuaciones –cfr. 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, carece de relevancia 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.

Vale aclarar que no es suficiente la oportuna aprobación por parte de la AFIP o de otros organismos estatales o que tales sujetos se encuentren habilitados o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación. Lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación en cabeza de los proveedores cuestionados 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 del crédito fiscal correspondiente a la operación de compra con Constructora y Metalúrgica Andina S.R.L.; y que, además, no ha logrado probar que esa entidad haya sido la real proveedora de los conceptos facturados, pese a contar con la oportunidad de hacerlo en la presente instancia, se resuelve confirmar las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional en la Resolución N° 95/2011 (DV RSAL), con costas.

XII.- Que, en materia de intereses resarcitorios, 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).

XIII.- Que, respecto de la multa aplicada debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Por el elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexacta la declaración jurada presentada, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del artículo 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude a los incisos a) y b) del artículo 47 citado que establece:

"…

a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

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…".

Si bien las presunciones se apoyan a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe "gravedad" es el Fisco quien debe darla a conocer; en el caso de facturas apócrifas, el sólo hecho de haberse demostrado la inexistencia del proveedor, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

En atención a ello y teniendo en cuenta que la actora no aportó prueba alguna para revertir las presunciones a las que hemos hecho referencia, corresponde confirmar la sanción aplicada.

Sin embargo, la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta de la revisión posterior por parte de este Tribunal como revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, en el caso concreto, entiendo que corresponde reducirla a su mínimo legal en atención a que en el acto atacado no se ha fundamentado el agravamiento de la pena, y que el contribuyente carece de antecedentes infraccionales; hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de la multa al mínimo legal de la escala punitiva.

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuado y a la solución propiciada por el Vocal Instructor, salvo en lo que respecta a imposición de costas en la defensa de nulidad articulada por la actora y en la sanción aplicada, en mérito a las consideraciones que paso a exponer.

II.- Que en lo que respecta a la imposición de costas de la defensa de nulidad, entiendo que las mismas deben ser soportadas por la recurrente 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 reposa en los

vicios que surgen del artículo 14 de la ley 19.549, que acarrean inexcusablemente aquélla declaración. Asimismo, su planteo mereció réplica 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.

III.- Que con respecto a la sanción aplicada, voto por su confirmación. En efecto, analizados los antecedentes administrativos, el informe de fiscalización y la resolución recurrida y en atención a lo expuesto en los considerandos precedentes, se desprende que el Fisco Nacional actuó diligentemente en el encuadre de la conducta reprochada, por lo que era responsabilidad de la actora acreditar los hechos que justifiquen la ausencia de dolo que alega, lo cual no ha acaecido en la especie conforme se desprende de las constancias de autos. Así, debió la apelante proporcionar elementos que permitieran persuadir a quien suscribe de la ausencia de voluntad de incurrir en una conducta defraudatoria con la utilización de facturas apócrifas (conf. arg. art. 47), habiéndose limitado a esgrimir un defensa dogmática sin intentar siquiera justificar su decisión de realizar operaciones con el proveedor cuestionado.

Por ello, cabe concluir que la sanción apelada se ajusta a derecho y ha sido correctamente cuantificada, por lo que debe ser confirmada, con costas.

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

1°) Confirmar la Resolución N° 95/2011 (DV RSAL) en cuanto determina impuesto e intereses resarcitorios, reduciendo la multa aplicada en un monto equivalente a dos (2) tantos del tributo evadido (cfr. Considerando XIII).

2°) Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción que se reduce la multa en la que se imponen por su orden.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.09 15:40:45 -03:00

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.10 11:22:55 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.10 12:09:18 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.10 12:09:19 -03:00