República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-49085672-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Mayo de 2024

Referencia: VOCXI - EX-2022-136296752- -APN-SGAI#TFN (y su acum. N° EX-2022-136307474- -APN-SGAI#TFN) - "MACHENA 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 Expediente N° **EX-2022-136296752- -APN-SGAI#TFN** (y su acumulado N° **EX-2022-136307474- -APN-SGAI#TFN**) caratulado "**MACHENA S.R.L. s/ recurso de apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Machena S.R.L. interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra dos Resoluciones -RESOL-2022-178-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII y RESOL-2022-179-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII-, dictadas ambas el 7 de noviembre de 2022 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por la primera de ellas, se determinó de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado de los periodos fiscales 2/2018 a 12/2019 y se intimó el ingreso de $1.220.319,53, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). También en dicho acto se le aplicó una multa de defraudación de $3.660.958,59 por los períodos fiscales 3,4,5 y 12/2018 y 1,4,6 y 9 a 12/2019 (arts. 46 y 47, incs. a) y b).

Por la segunda, se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2018 y 2019, intimándole el ingreso de $1.668.831,18, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683). Además, en dicho acto se le aplicó una multa de defraudación de $5.006.493,54 (arts. 46 y 47, incs. a) y b) ley).

En su presentación ante este Tribunal, indica que "*las vistas resoluciones apeldas*" (sic) se concretan en la proyección de las declaraciones juradas rectificativas:

a) En el impuesto al valor agregado, por los siguientes ajustes:

- A) Impugnación del débito fiscal del período 6/2019, por estar registrado en el libro IVA Ventas por un monto superior al declarado ($3.810,25);

- B) Impugnación de los créditos fiscales de los períodos fiscales 9 a 12/2019 por estar computado en forma duplicada por aplicación del Dto. 814/2001; e

- C) Impugnación del crédito fiscal por operaciones de prestaciones de servicios y compra de bienes facturadas a nombre de proveedores considerados apócrifos: Miguel Darío Morini, C.F. Networking Group S.A., El Rufinense S.A., Carla Tamara Herrera, Marino Héctor Seguino, Raúl Alberto Aguirre, Sports Wheels S.R.L., Ricardo Andrés Cuenca, Cristian Daniel González e Industrial 77.

b) En el impuesto a las ganancias.

- Objeción de la deducción de los gastos de los proveedores mencionados en c).

En su defensa, en relación al ajuste vinculado a proveedores con facturación apócrifa (C), dice que la totalidad de los argumentos vertidos en "la vista" (sic), a efectos de sustentar la impugnación del crédito fiscal y del gasto, se refieren a hechos de terceros cuya verificación le fue imposible realizar.

Agrega que todos los proveedores se encuentran incluidos en la "base apoc" pero que, lo que no se dice es que al momento de llevarse a cabo las operaciones, ninguno formaba parte de dicha base.

Menciona los requisitos establecidos para el cómputo del crédito fiscal en la ley del impuesto al valor agregado, diciendo que no se exige que el vendedor, prestador o locador haya declarado la operación o que posea bienes registrables, o que se inscriba en una actividad y no ejerza otra ya que esto escapa a la posibilidad de control del comprador.

También agrega que el organismo recaudador no puede ir, a los efectos de la determinación del hecho imponible, más allá de lo previsto por el legislador, quien es el único habilitado para crear impuesto, toda vez que de hacerlo, como en el caso, se estaría ante un claro supuesto de inconstitucionalidad, violándose los principios constitucionales sobre los que reposa el sistema tributario: legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, equidad, entre otros.

Expresa que en ninguna norma que directamente o por remisión legisle materia tributaria, se contempla la posibilidad de solidarizar al comprador y al vendedor por las faltas que le competen a uno de ellos.

Sostiene que obró en cumplimiento con todos los recaudos exigidos por la ley y de buena fe, por lo que no se le puede exigir que haga un allanamiento en el domicilio o en la imprenta de cada proveedor para ver si no tenían factureros gemelos, ya que, pretender eso, es colocar en cabeza de quien no puede hacerlo, una prueba leonina y de imposible cumplimiento.

Respecto al ajuste en el que se verificó que registró en su libro IVA Ventas en el mes 6/2019 un débito fiscal mayor al declarado (A), invoca haber incurrido en un error al que califica de excusable toda vez que la diferencia omitida fue de tan solo el 0.29% del débito fiscal de dicho período.

En relación al cómputo duplicado del crédito fiscal por aplicación del Dto. 814/2001 (B), indica que el ajuste es incorrecto. Realiza para ello un cuadro y, a continuación, sostiene que desconoce el criterio seguido por la fiscalización para efectuar el cálculo.

Respecto a las multas de defraudación aplicadas por el juez administrativo, pide que se dejen sin efecto por entender que no son aplicables las presunciones legales establecidas en los incs. a) y b) del art. 47, en particular porque partió de una presunción de falsedad de comprobantes de compra sin justificación.

Por último, cita doctrina y jurisprudencia que, según dice, exige al Fisco Nacional demostrar la concurrencia del soporte fáctico de las presunciones contenidas en el art. 47 de la ley.

Solicita por todo ello que se ordene el archivo de las actuaciones.

II. Por su parte, mediante IF-2023-53741267-APN-DTD#JGM e IF-2023-30519567-APN-DTD#JGM, la representación

fiscal contesta el traslado de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, con costas.

Destaca que Machena S.R.L. se limitó a reproducir con total literalidad lo sostenido en la instancia administrativa previa al contestar la vista y descargo al sumario, sin aportar ni ofrecer elementos nuevos que pudieran servir para revertir el criterio fiscal sostenido en los actos apelados ante este Tribunal.

Hace hincapié en que la única diferencia entre el escrito presentado en sede administrativa y los de apelación ante este Tribunal, más allá de la adecuación del "objeto" de su presentación, del agregado de un título y de la firma del abogado, resultan ser que del apartado "hechos" comienza con la expresión: "*La vista conferida se concreta*…" y en los de apelación con la expresión: "*La vista resolución apelada se concreta*…", es decir, con el agregado de la expresión "resolución apelada" a continuación de la palabra "vista" en uno solo de sus pasajes, concluyendo que no puede considerarse que la recurrente haya formulado una crítica seria de los actos apelados si, ante este Tribunal Fiscal de la Nación, utilizó exactamente los mismos argumentos que esbozó ante el juez administrativo en la instancia anterior, toda vez que, según dice, al hacerlo, no se refiere ni se hace cargo de los fundamentos dados por éste en las Resoluciones recurridas.

Frente a esto, afirma que los escritos de apelación son una reproducción, mecánica y acrítica de lo sostenido en la instancia anterior, que no cumple con la carga procesal establecida por los art. 166 de la ley 11.683 y art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria por disposición del art. 197 de la ley 11.683 de "contener la crítica concreta y razonada" de las partes de la resolución atacada "que considere equivocada", por lo que entiende que corresponde que se los desestime conforme lo prevé como sanción, el art. 266 del citado Código Procesal.

Sobre la cuestión de fondo, sostuvo:

a) **Respecto a la impugnación de los créditos fiscales y objeción de la deducción de los gastos por los comprobantes con los proveedores** Miguel Darío Morini, C.F. Networking Group S.A., El Rufinense S.A., Carla Tamara Herrera, Marino Héctor Seguino, Raúl Alberto Aguirre, Sports Wheels S.R.L., Ricardo Andrés Cuenca, Cristian Daniel González e Industrial 77, explica que se consideraron operaciones ficticias, carentes de sinceridad, por haberse verificado irregularidades que llevaron a su inclusión en la "Base Apoc." del organismo con la condición de "usinas sin capacidad operativa, económica y/o financiera".

Aclara a continuación que las irregularidades no se refieren a simples incumplimientos de terceros como sostiene la recurrente, ya que ninguno de los proveedores pudo ser localizado en su domicilio fiscal declarado por resultar erróneo o inexistente y, además, la mayoría poseía su CUIT inactiva o habían sido incluidos en base de contribuyentes no confiables.

Agrega que de los procedimientos de fiscalización llevados a cabo a los proveedores surgió que:

1) Miguel Darío Morini: Tenía domicilio fiscal en la localidad de González Catán, Provincia de Buenos Aires, cuando el domicilio de prestación de servicios a Machena S.R.L. era en la Ciudad de Mendoza; las facturas fueron emitidas por diferentes servicios: "Reparación techo y cambio de membrana por filtración en Pedro B. Palacios 276 y 280 – Mendoza Ciudad"; por "Traslado de 6 elevadores de auto de 2 columnas de Rosario a Mendoza" y "Revisión y reparación completa instalación eléctrica completa en Pedro B. Palacios 280 Mendoza Ciudad"; en el IVA, poseía baja desde octubre de 2018 y sólo presentó las declaraciones juradas de los períodos fiscales marzo, abril y mayo de 2018, con una relación débito/crédito cercana a 1; en el impuesto a las ganancias también poseía la baja en octubre de 2018 y no registraba presentaciones de declaraciones juradas ni en dicho gravamen ni en el impuesto al valor agregado; tenía cuentas bancarias en varias entidades, registrando sólo acreditaciones por $21.778, en el año 2017, período en el cual no se encontraba inscripto como contribuyente; no registraba empleados en relación de dependencia desde su inscripción ante la AFIP y tampoco registraba pagos por ningún concepto; no presentaba características de una empresa en marcha; carecía de capacidad económica acorde al volumen de ventas que tenía, sus ventas no guardaban relación con los montos de sus

compras y de sus acreditaciones, las compras efectuadas en el año 2018 fueron anuladas en el 2019, no registró consumos de energía, gas ni telefonía, no fueron informadas retenciones ni percepciones, no contaba con empleados ni bienes que le hubieran permitido el desarrollo de la actividad en la que se encontraba inscripto. Por otro lado, también facturó el traslado de 6 elevadores de auto sin tener a su nombre ningún tipo de rodado; en el período fiscal abril de 2018, declaró débito fiscal por $4.799.395,99, lo cual implicaba una estructura de ventas (bienes de cambio y/o personal) que no poseía.

2) Respecto al proveedor **C.F. Networking Group S.A**.: Con domicilio fiscal en El Palomar, Provincia de Buenos Aires, se destaca que no pudo ser localizado; se encontraba inscripto en muchas y variadas actividades, no registraba empleados en relación de dependencia desde su inscripción ante la AFIP; en el período facturado mayo de 2018, en el IVA sólo declaró como crédito fiscal la suma de $10,50 y en los restantes períodos los importes de crédito fiscal son mayores o casi igual a los débitos fiscales declarados; en el impuesto a las ganancias solo presentó las declaraciones juradas de los períodos fiscales 2017 y 2018, ésta última en cero; no tenía bienes registrables a su nombre; en los períodos fiscales 2017 y 2018 las compras informadas por terceros fueron insignificantes en relación a los créditos fiscales declarados. Por último, se enfatiza que la factura impugnada es por la venta de 1.650 Kgs. de cadenas pulidas que resultaban imposible atento al escaso volumen de compras informadas por terceros.

3) De **El Rufinense S.A.,** su domicilio fiscal era en la Capital Federal y tampoco pudo ser localizado; las facturas impugnadas fueron por “Cadena patente Nros. 30, 40, 50”; “Cuerpos de andamio standar” y “Tablones para andamio de hierro”; en el año 2018, se tuvo facturas electrónicas por $65.457.167,22 y declaró ventas por $61.693.278,93 , sin declarar compras, según R.G. 3685 Compras/Ventas; en el 2019, las facturas electrónicas emitidas fueron por $35.590.565,97, y declaró ventas por $11.598.204,96, sin declarar compras (RG 3685); y en el ejercicio 2017 directamente no declaró ni ventas ni compras; las compras informadas por terceros en 2018 fueron casi inexistentes; presentó declaraciones juradas en el IVA desde el período fiscal junio de 2018 a marzo de 2019 con una relación débito/crédito cercana a 1; en el impuesto a las ganancias presentó las declaraciones juradas de 2017 y 2019 en cero (0) y en la del período fiscal 2018 declaró ventas por solo $ 1.631.887; tampoco tenía cuentas bancarias a su nombre, ni bienes registrables ni empleados en relación de dependencia desde su inscripción en el organismo, por lo que se concluyó que no acreditaría la capacidad económica ni financiera para realizar la actividad comercial que exteriorizaba en sus declaraciones juradas del IVA y en su facturación electrónica;

4) Respecto a la proveedora **Carla Tamara HERRERA**: También con domicilio fiscal en la Ciudad de Buenos Aires; las facturas impugnadas fueron emitidas por: “Alquiler de auto–elevador en Pedro B. Palacios 274 Mendoza”; “Escalera dieléctrica extensible 10x20”; “Tornillos acero grado uss 1/2x1”; “Escalera dieléctrica extensible 14x28” y “Ruedas p/andamio c/freno, fijas y giratorias”. Esta proveedora tenía baja definitiva en todos los impuestos desde marzo de 2019 según R.G. 3685 Compras/Ventas; no declaró ni ventas ni compras; las declaraciones juradas presentadas en el IVA, desde mayo de 2018 a febrero de 2019 que fue la última presentada, tenía una relación débito/crédito igual a 1 y en el impuesto a las ganancias no registró ninguna presentación; emitió facturas electrónicas por $ 26.790.000 en el 2018 y en 2019 por $ 4.179.000, sin registrar acreditaciones bancarias en esos años. No tenía bienes registrables ni pagos significativos; tampoco existía información en el sistema sobre empleados, participaciones societarias lo que fue considerado como una situación inconsistente con las actividades comerciales declaradas. Durante la fiscalización los agentes informaron que la Sra. Herrera no pudo ser localizada en su domicilio fiscal declarado, constatándose que dicho domicilio se trataba de un establecimiento de grandes dimensiones, donde no atendió persona alguna ni se observó algún tipo de actividad en el lugar; por lo que sumado al resto de los indicios constatados y a la falta de elementos probatorios, se concluyó que carecía de capacidad operativa y financiera y que no contaba con los bienes necesarios para producir los bienes y servicios que facturó.

5) Respecto al **Sr. Marino Héctor Seguino**: Tenía domicilio fiscal en la localidad de San Isidro, Pcia. de Buenos Aires, pero tampoco pudo ser localizado; la factura impugnada (Nro. 0002–00000964), correspondiente al período fiscal enero de 2019, se encontraba emitida por el concepto de venta: “Embrague para camioneta Nissan Frontier”, “Diferencial Nissan Frontier” y “Amortiguadores delanteros Nissan Frontier”, cuando no declaraba ni ventas ni compras (s/R.G. 3685 Compras/Ventas), no presentó declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias y las presentadas en IVA enero de

2018 a febrero de 2019 la relación débito/crédito fue igual a 1, no registró pagos y tenía facturas electrónicas emitidas $56.185.567,56 en el 2018 y en 2019 por $ 8.955.242,48, cuando en el 2018 no registró facturas por compras y en el 2019 solo registró dos comprobantes por un total $3.525. En este caso, tenía acreditaciones bancarias insignificantes, una moto y un auto modelo 1978 sin valor registrado. No tenía empleados en relación de dependencia; en el/los domicilio/s verificados no se constataron ni se observaron indicios o elementos que indiquen que en el/los mismo/s se desarrolla la actividad declarada; respecto a su domicilio real se constató que se trataba de una vivienda particular de dos plantas, donde nadie respondió. Consultada a una vecina del lugar, ésta manifestó desconocer al Sr. Seguino. Tampoco pudo localizarse al contribuyente en los domicilios alternativos; por todo ello la fiscalización concluyó que se trataba de una "Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera".

6) Respecto al **Sr. Raúl Alberto Aguirre**: Con domicilio también en la Ciudad de Buenos Aires, no pudo ser localizado. Las facturas impugnadas fueron emitidas por: "Cabezales para compresor 20 HP usados" y "Compresor con tanque de 500 Litros y cabezal 30 HP usado". No registró presentaciones de declaraciones juradas en el IVA desde su inscripción en marzo de 2019 y en el impuesto a las ganancias, solo por el período fiscal 2017 sin determinar impuesto; no registró pagos ni acreditaciones bancarias; no poseía bienes registrables a su nombre ni empleados en relación de dependencia; informó compras insignificantes. Al igual que el resto de los proveedores, su CUIT se encontraba inactiva y de acuerdo a comprobaciones sistémicas fue incluido en la Matriz de Perfil Apoc., con la misma calidad de usina que los anteriores casos citados.

7) De **Sports Wheels S.R.L.**, se constató que tenía domicilio en la Ciudad de Buenos Aires, sin ser localizado y con actividad económica principal declarada la "Venta al por menor de indumentaria deportiva" y como secundarias: "Servicios de comercialización de tiempo y espacio publicitario", "Venta al por menor de electrodomésticos, artefactos para el hogar y equipos de audio y video" y "Servicios empresariales n.c.p.". Las facturas impugnadas fueron emitidas por: "Circuitos x 500 carteles", "Campaña vía pública (Hot Sale) e "Impresión y colocación". Sus declaraciones juradas presentadas en el IVA (desde diciembre de 2017 a mayo de 2019) tenían una relación débito/crédito igual a 1, y en cero fueron presentadas las correspondientes al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2018 y 2019.

Tampoco registró pagos ni poseía bienes registrables a su nombre y, sobre el domicilio declarado, se constató que se trataba de una vivienda humilde con la indicación de calle en aplicaciones pegadas en la pared del domicilio. En dicho lugar se localizó al Sr. Jorge Walfish, de 84 años de edad, quien manifestó vivir allí desde hace treinta años y que desconocía a la empresa. No se constataron ni se observaron indicios o elementos que indiquen que en los domicilios mencionados se desarrollaba la actividad declarada; por lo que también se concluyó que la contribuyente no realizó efectivamente operaciones correspondientes a las facturas que emitió. De acuerdo a comprobaciones sistémicas, este contribuyente también fue incluido en la Matriz de Perfil Apoc, como usina.

8) Respecto a **Ricardo Andrés Cuenca**: con domicilio fiscal en la Ciudad de Buenos Aires, sin haber sido localizado. La factura impugnada fue emitida por la venta de: "Discos diamantados P/H°…" de distintas características y diámetros.

En este caso, la última declaración jurada presentada en el IVA fue en el período fiscal agosto de 2019, observándose que en todas las presentadas (marzo a agosto de 2019) tiene una relación débito/crédito similar a uno. En el impuesto a las ganancias, directamente no registró presentaciones de declaraciones juradas, como tampoco pagos; ni acreditaciones bancarias; ni información alguna por la R.G. 3685 Compras/Ventas; no tenía bienes registrables a su nombre y tampoco registraba personal en relación de dependencia.

Sobre el domicilio indicado, consultada la encargada del edificio, ésta manifestó desconocer a dicha persona. Se visitó el domicilio alternativo en la localidad de la Provincia de Santa Fe, domicilio declarado por el proveedor como legal y comercial, constatándose que se trata de un domicilio particular, sin indicios de actividad comercial, lo que sumado al resto de indicios verificados y a la falta de elementos probatorios, llevó a los agentes fiscales a concluir que el Sr. Cuenca no realizó efectivamente las operaciones correspondientes a las facturas emitidas a su nombre.

9) Del **proveedor Cristian Daniel González**: Tenía domicilio en la localidad de Villa de Mayo, Pcia. Buenos Aires. Se impugnaron facturas emitidas por: “elect boheler ace inox …”; “compresor usado 15 hp c/motor y accesorios”; “art: 8902–1/2/2.30/2.80”; “mechas hss revestida art: 8902 …”; de distintas características.

Presentó solo las declaraciones juradas del IVA por los períodos fiscales agosto y septiembre de 2019, con una relación débito/crédito igual a 1En el impuesto a las ganancias, no presentó declaraciones juradas en tales período; tampoco tenía bienes registrables a su nombre ni empleados en relación de dependencia, ni acreditaciones bancarias cuando entre los meses de julio a diciembre de 2019 figuran facturas electrónicas emitidas por $334.225.410,77.

La fiscalización no lo pudo localizar en su domicilio fiscal declarado, constatándose que correspondía a una vivienda particular de características humildes, donde no encontró a nadie.

10) Finalmente, respecto a **Industrial 77**, con domicilio fiscal en la Ciudad de Buenos Aires, se impugnó una factura emitida por “Reparación compresor 20hp con cabezal”. En el IVA no registraba presentaciones de declaraciones juradas desde su inscripción en diciembre de 2019, mismo mes en que facturó la operación impugnada; tampoco registraba presentaciones en el impuesto a las ganancias; ni registró pagos; ni acreditaciones bancarias; no tenía bienes registrables a su nombre ni registraba empleados en relación de dependencia.

En cuanto al ajuste por el **mayor débito fiscal registrado respecto al declarado en el período junio de 2019 (A)**, solicita también se lo tenga como firme y consentido al haber reconocido Machena S.R.L. que “*se trata de una diferencia producida por un error excusable*”.

Por último, sobre el ajuste del **crédito fiscal relacionado con el Dto. 814/2001 (B), en los períodos fiscales septiembre a diciembre de 2019**, alega que la diferencia ajustada responde a la duplicación en el cómputo por $62.872,45 y se remite al Informe Final de Inspección del impuesto al valor agregado obrante a fs. 106/113 de las actuaciones administrativas. Solicita, en consecuencia, se confirme este ajuste también.

III. No habiéndose ofrecido pruebas a producir, el 20 de diciembre de 2023 por PV-2023-150956335-APN-VOCXI#TFN se decide elevar los autos a consideración de la Sala y, por último, el 8 de mayo de 2024 quedan en estado para dictar sentencia.

IV. Corresponde ahora decidir si las RESOL-2022-178-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII y RESOL-2022-179-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII se ajustan a derecho.

De los Considerandos de dichos actos, surge que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Machena S.R.L. -cuya actividad principal declarada consiste en la venta al por mayor de máquinas, equipo y materiales conexos n.c.p.” y como actividades secundarias la venta al por menor de artículos de ferretería y materiales eléctricos y la venta al por menor de partes, piezas y accesorios nuevos n.c.p. -, se observó por un lado, que registró facturas en sus Libros de IVA Compras cuyos emisores revestían diversas irregularidades y, por el otro, en el Libro de IVA Ventas, en el mes de junio de 2019 registró un débito fiscal mayor al declarado. Además, se comprobó que en los meses de septiembre a diciembre de 2019, computó en forma duplicada el crédito fiscal conforme art. 10 del Dto. 814/2001.

Debido a dichas inconsistencias, se le impugnaron los montos netos y los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias de las operaciones registradas a nombre de los siguientes proveedores: Miguel Darío Morini, C.F. Networking Group S.A., El Rufinense S.A., Carla Tamara Herrera, Marino Héctor Seguino, Raúl Alberto Aguirre, Sports Wheels S.R.L., Ricardo Andrés Cuenca, Cristian Daniel González e Industrial 77, a los que la Administración Tributaria calificó de apócrifos.

Cierto es, como lo destaca la representación fiscal al contestar el traslado de los recursos de apelación que en esta instancia, Machena S.R.L. hizo una fundamentación genérica de sus agravios remitiéndose al descargo oportunamente formulado en sede administrativa, sin aportar pruebas o nuevos elementos que permitan revertir el criterio aplicado por el

juez administrativo. Es decir no hay en dichas presentaciones manifestaciones concretas referidas a los proveedores objetados y, más importante aún a las operaciones que dice haber celebrado con ellos, esto es cómo se contactó, con quien, dónde se prestaron los servicios y se entregaron los bienes, teniendo en cuenta, particularmente, que en su mayoría tienen domicilio en la Provincia y en la Ciudad de Buenos Aires mientras que Machena S.R.L. opera en la Provincia de Mendoza.

Entre las irregularidades más importantes, se señala en los Considerandos de dichos actos que los proveedores no tenían capacidad económica, operativa, ni financiera para efectuar las operaciones, muchos de ellos no pudieron ser localizados en el domicilio fiscal declarado, vivían en hogares humildes, tenían domicilios alejados al de la recurrente que era en la Ciudad de Mendoza, tampoco registraban presentaciones en el impuesto a las ganancias ni en el impuesto al valor agregado, no existían registros de pagos; ni acreditaciones bancarias, tampoco tenían bienes registrables a su nombre ni empleados en relación de dependencia y, además, la mayoría poseía su CUIT limitada y estaban incluidos en base de contribuyentes no confiables.

Frente a las objeciones formuladas, era a ésta a la que le correspondía probar la real existencia de sus operaciones con los proveedores cuestionados porque así se encuentra diseñado el proceso en la ley de procedimiento tributario, corolario del régimen de autodeclaración de la obligación tributaria que rige en el orden nacional.

Ello, por aplicación del criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI” del 10/3/2015, y sostener: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones)*, sobre cuya base *el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "En 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 25.8.2015, 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. del 14/08/12)” – conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras-.

Era necesario que demostrara que los bienes y/o servicios enunciados en los comprobantes fueron efectivamente adquiridos y/o prestados, pero no por cualquier proveedor, sino por el que aparece allí identificado, y es esa la prueba que la recurrente no ha rendido, ni ha hecho esfuerzo alguno por producir, ya que en sus presentaciones ante este Tribunal solo se ha limitado a hacer consideraciones genéricas en relación a su falta de responsabilidad en el cumplimiento fiscal de sus proveedores, que no es lo que la ley y la jurisprudencia exigen que demuestre en este tipo de ajustes.

Al respecto basta resaltar que Machena S.R.L. exhibió facturas de compra y prestaciones de servicios “formalmente” válidas, que fueron registradas, no obstante lo cual, los resultados de las tareas de fiscalización dieron cuenta que en realidad eran prestanombres, es decir sujetos para dar apariencia de real a operaciones de compra y de servicios y pagos ficticios.

Además, lo que Machena S.R.L. tenía que hacer era demostrar la efectiva existencia de las operaciones celebradas con los proveedores o, en su caso, la efectiva realización de las compras y la recepción de los servicios y su posterior

incorporación a su actividad económica , para que, en los términos de los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen y, a partir de la evaluación de la necesariedad y vinculación de los mismos con la actividad gravada, se admita su deducción de las bases imponibles declaradas en cada uno de los períodos fiscales 2018 y 2019. Pero no lo hizo.

Respecto del ajuste identificado más arriba como a) "mayor débito fiscal registrado respecto al declarado en el período junio de 2019" habiendo reconocido Machena S.R.L. que se trató de un error, más allá de su entidad, el ajuste debe ser confirmado; respecto del ajuste indicado en c) -"duplicidad de los importes correspondientes al crédito fiscal relacionado al Dto. 814/2001, en los períodos fiscales septiembre a diciembre de 2019"- si bien Machena S.R.L. dice no conocer el origen, lo cierto es que el Informe Final de Inspección obrante a fs. 106/113 de las act. adm. explica en forma clara y detallada la duplicidad en el cómputo del beneficio otorgado en la aludida normativa a partir de sus propias declaraciones juradas, por lo que no habiendo refutado lo allí consignado, el ajuste debe ser confirmado.

Todas estas razones son por demás suficientes para confirmar la totalidad de los ajustes notificados en las RESOL-2022-178-E-AFIP DVRRME#SDGOPII y RESOL-2022-179-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ellas -sobre los cuales, además, la recurrente no ha formulado agravios específicos-, con costas.

V. Por último, respecto a las sanciones de defraudación aplicada en dichos actos con sustento en los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, las consideraciones de hecho y de derecho ya hechas en relación a la pretensión fiscal también llevan a confirmar las sanciones y a hacerlo tanto en su tipificación como en su graduación, desde el momento que se encuentran configurados tanto el elemento objetivo -la presentación inexacta de las declaraciones juradas con créditos fiscales y gastos improcedentes- y el subjetivo –el dolo incurrido en su confección, al haber recurrido Machena S.R.L. a compras y servicios inexistentes, con sujetos que solamente prestaron sus nombres, con el propósito de disminuir su propia obligación fiscal.

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 las 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.

En cuanto al dolo exigido por dicha figura, cabe recordar que el art. 47 de la ley habilita al juez administrativo a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

En el caso, se recurrieron a las presunciones de dolo dispuestas en los incs. a) y b) de la norma citada, en atención a que las operaciones fueron efectuadas con contribuyentes apócrifos-, supuesto que acredita que los documentos y registraciones de la aquí recurrente tuvieron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible, que no reflejaban la realidad de las operaciones celebradas y que tuvieron la entidad suficiente para generar la grave incidencia a la que se refiere la norma.

Por otro lado, se encuentran configurados los supuestos allí previstos desde el momento que fue necesaria la intervención de la fiscalización en el análisis de la documentación de respaldo de las operaciones para detectar el fraude cometido a partir de la misma.

Respecto de los restantes ajustes, esto es la declaración en defecto del débito fiscal y el cómputo duplicado, es decir en exceso del beneficio previsto en el dto. 814/2001, Machena S.R.L., no ha dado ninguna explicación en su recurso, más que meras afirmaciones genéricas respecto a la figura defraudatoria, que impiden también descartar la presencia de dolo en su conducta, es decir, que su propósito fue también ingresar en menor medida sus obligaciones fiscales.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar en todas sus partes las RESOL-2022-178-E-AFIP DVRRME#SDGOPII y RESOL-2022-179-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiero al voto de la Vocal Instructora.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento el resultado de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar las RESOL-2022-178-E-AFIP DVRRME#SDGOPII y RESOL-2022-179-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en las sumas de $448.690, equivalente a 14,68 UMA, para la representación procesal y $1.121.726, equivalente a 36,70 UMA, por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la etapa cumplida y la actividad desarrollada, de acuerdo con lo dispuesto por la ley 27.423.

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

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.10 17:39:17 -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: 2024.05.13 09:28:17 -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: 2024.05.13 12:48:20 -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: 2024.05.13 12:48:21 -03:00