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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-52705028-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Mayo de 2024

Referencia: Pequi Mar. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 40.077-I caratulado: ***"Pequi mar S.A. s/apelación"***,

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 95/112 vta. se interpone recurso de apelación contra los Actos Resolutivos N° 526063, N° 526442, N° 526445, N° 526446, N° 526448, N° 526449, N° 526450, N° 526451, N° 526452, N° 526453, N° 526454, N° 526455, N° 526456, N° 526457, N° 526458, N° 526459, N° 526461, N° 526462 y N° 526463, de fecha 13/05/2014 suscriptos por el Jefe de la División Fiscalización N° 2 de la Dirección Regional Mar del Plata en virtud de los cuales se impugnan importes de impuesto al valor agregado, vinculados a operaciones de exportación que fueron objeto de reintegro, con más los intereses proporcionales abonados en la devolución de tales importes.

En primer lugar, efectúa una reseña de los antecedentes de la causa que llevaron al dictado de las resoluciones que apela.

Luego, explica las razones por las cuales entiende que el Tribunal es competente para entender en la causa.

Opone, como excepción de previo y especial pronunciamiento, la nulidad del procedimiento por no haberse conferido la vista del art. 17 de la ley de procedimiento fiscal, afectando, según entiende, la garantía constitucional de la defensa en juicio y por considerar que la impugnación de los proveedores se funda en datos recolectados en el curso de otras fiscalizaciones.

En este sentido, aduce que no existen elementos ni fundamentos concretos dirigidos a cuestionar las operaciones documentadas en las facturas observadas por el Fisco.

Afirma que sólo existen remisiones a los fundamentos tenidos en cuenta al momento de incluir a los proveedores en la base APOC, pero no se verificó -dice- una tarea investigativa a los efectos de demostrar la existencia de capacidad operativa para desarrollar las operaciones cuestionadas, limitándose al resultado obtenido en otras fiscalizaciones.

Sostiene que la impugnación así efectuada no constituyó un acto válido, resultando carente de todo fundamento y motivación, al no haber efectuado el Juez Administrativo un análisis de las operaciones documentadas y su relación con la capacidad operativa de los proveedores, como así tampoco de la necesidad de las compras efectuadas.

En razón de lo expuesto, sostiene que el acto administrativo no cumple con lo dispuesto en los arts. 7 inc. b) y 14 inc. b) de la Ley 19.549 que reconocen como requisito esencial del acto administrativo que el mismo debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, en el derecho aplicable y que debe ser motivado.

Agrega, como causal de nulidad, a la falta de motivación de las resoluciones apeladas por considerar que no fueron valoradas por el Juez Administrativo las circunstancias de hecho recolectadas por los inspectores actuantes.

Respecto de la cuestión de fondo, plantea que en el procedimiento seguido en sede fiscal no se actuó diligentemente en lo relativo a la configuración del soporte de la pretensión fiscal objetiva.

Plantea que los elementos colectados por la inspección no son suficientes para fundar la tacha de apócrifos que se le atribuyó a los emisores de las facturas impugnadas.

Afirma que las distintas impugnaciones se basaron en los antecedentes de carga de la base APOC, pero se constató que, en ocasiones los proveedores han presentado declaraciones juradas, declarando los débitos que les ocasionaron las ventas realizadas y tomando como pago a cuenta las retenciones que se realizaran.

Sostiene que las circunstancias por el Fisco invocadas carecen de consistencia para desvirtuar la existencia de las operaciones, por cuanto –dice- solamente se impugna por incumplimientos formales (no presentación de DDJJ, o presentación con escaso o nulo saldo a ingresar) por parte de los proveedores cuestionados, castigando dicha conducta en cabeza del contribuyente que contrató con aquellos proveedores.

Afirma que los proveedores cuestionados se encuentran inscriptos como personas jurídicas, con su correspondiente CUIT y que, las anomalías detectadas por la fiscalización, solo prueban el incumplimiento a los deberes formales por ellos incurridos.

Agrega que las operaciones objetadas se encuentran documentadas en facturas que se ajustan a los modelos dispuestos en la RG 3419 y contienen todos los datos exigidos por la RG 100.

Resalta que no recae sobre el contribuyente la obligación de investigar sobre la situación fiscal de cada proveedor.

Señala que el Fisco pretende poner en cabeza de los contribuyentes obligaciones que le son propias,

tales como el control del correcto cumplimiento de las normas tributarias del resto de los contribuyentes.

Respecto de la empresa Loran Fish S.R.L., expone los motivos por los cuales fue incorporada a la base APOC por parte del organismo fiscal pero aclara que dicha inclusión se produjo 11 meses después de que operara con la empresa actora.

Destaca que dicho proveedor aportó el libro IVA ventas de los períodos involucrados, del cual surge que había exteriorizado todos los débitos fiscales de las operaciones impugnadas.

En cuanto al proveedor Royal Portbury S.R.L., plantea que también fue incorporado a la base APOC con posterioridad a la vinculación comercial con la firma recurrente.

Manifiesta que el representante del proveedor señalado reconoció haber prestado servicios para la actora.

Sostiene que el único motivo para impugnar a dicho proveedor es su inclusión en la base APOC.

Añade que en la certificación contable realizada se pudo verificar que los créditos fiscales vinculados con operaciones de exportación que provienen de compras efectuadas al proveedor en cuestión, son coincidentes con los débitos fiscales declarados por el proveedor en sus declaraciones juradas mensuales de IVA, verificándose que también ha declarado la totalidad de las retenciones que le efectuara a la actora en concepto del impuesto en cuestión. Añade que en las declaraciones juradas del proveedor señalado, surgen reflejadas todas las facturas emitidas por las ventas realizadas a la firma actora, encontrándose acreditado que el proveedor abonó todos los saldos de las declaraciones juradas, tomando como pago a cuenta las retenciones que la recurrente le realizara oportunamente.

Respecto del proveedor Dolfish SRL, afirma que también fue incluido en la base APOC, con posterioridad a su vinculación comercial con la actora.

Expone que, conforme lo informado por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria, dicho proveedor realizó su última prestación con fecha 27/03/2013, es decir que la última prestación fue realizada en fecha muy posterior a la emisión de las facturas cuestionadas.

Sostiene, respecto de los cuestionamientos efectuados por el Fisco sobre el establecimiento utilizado por el proveedor para llevar a cabo sus prestaciones, que se trata de circunstancias que exceden a la empresa actora, la cual se limitó a emprender su actividad comercial y exigir los comprobantes correspondientes por los servicios prestados.

Alega que también se practicó una auditoría sobre los elementos del proveedor, arribando a iguales conclusiones que las expuestas respecto de los restantes proveedores.

En cuanto al proveedor Low Water, sostiene que también fue incluido en la base Apoc con posterioridad al vínculo comercial que tuvo con la recurrente.

Respecto del proveedor Nueva Lucía Madre S.R.L., manifiesta que es falso lo manifestado por dicha empresa, respecto a no haber tenido vinculación económica con la recurrente.

Añade que dicho proveedor no se encuentra incluido en base APOC y que las facturas que respaldan las operaciones efectuadas no presentan irregularidad alguna.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 124/138 vta. contesta el Fisco Nacional y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal y acompaña como prueba los antecedentes administrativos.

III.- Que a fs. 208/210 la Cámara revocó la sentencia que declaró la incompetencia del Tribunal y en consecuencia, dispuso que debe reasumir la jurisdicción que declinó.

IV.- Que a fs. 240/241 se abre la causa a prueba. A fs. 362 se dió por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba pericial contable y las restantes pruebas informativas oportunamente ordenadas en autos. A fs. 367 se elevan los autos a consideración de la Sala “A”.

Puestos los autos para alegar, a fs. 373/377 obra el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho la actora uso de su derecho.

Por último, a fs. 379 pasan los autos para dictar sentencia.

V.- Que corresponde en primer lugar referirse sobre la nulidad planteada por la recurrente.

En este sentido, cabe señalar, en primer lugar que si bien el organismo fiscal no siguió el procedimiento de determinación de oficio para el dictado de los actos recurridos, los magistrados expusieron en el fallo de fecha 26/11/2015, agregado a fs. 208/210, -Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal-, que tales actos son el resultado de la fiscalización relativa al IVA por los períodos fiscales 03/09, 05/09 y 09/09 a 01/11 que tramitó bajo la O.I. 722559 y de diversas verificaciones llevadas a cabo por el organismo fiscal respecto de los proveedores Dolfisch SRL, Loran Fish, Low Water SRL, Royal Portbury SRL y Nueva Lucía Madre SRL. Concluyeron en el fallo señalado que las resoluciones apeladas, a través de las cuales se denegaron los reintegros de IVA vinculados a operaciones de exportación y luego intimaron el ingreso de dichas sumas, con más sus intereses resarcitorios, revisten una indudable naturaleza determinativa y por ello debían ser tratados por este Tribunal. Asimismo, se dejó expresa constancia que vinieron precedidos de una puntual tarea de fiscalización tendiente a colectar datos y hechos con respecto a las operaciones y proveedores, que concluyó con el monto a devolver.

Que aclarado ello, cabe señalar que, en este caso, no se corrió la vista previa, debido a que no se siguió el procedimiento de determinación de oficio, atento a que resultaban de aplicación las disposiciones previstas en la RG (AFIP) 2000, que establecía las condiciones, requisitos, plazos y formalidades que debían observar los exportadores a fin de solicitar la acreditación, devolución o transferencia de los créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación.

Por lo demás, y en cuanto al planteo sobre la violación de la garantía constitucional de defensa en juicio, nuestro Máximo Tribunal ha dicho *que “…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia”* (cfr. CSJN, Fallos 205:549, 267:393, entre otros). Ello así, en autos la recurrente ha podido ofrecer las medidas probatorias tendientes a probar su postura, por lo que tal agravio no puede ser acogido favorablemente.

Por su parte, tampoco le asiste la razón a la actora cuando sostiene que la impugnación de los créditos fiscales se sustentó en datos recolectados en el curso de otras fiscalizaciones. En efecto, conforme surge del informe final de inspección agregado a fs. 65/83 del cpo. de "Solicitudes de reintegros de IVA por exportación intimados" acompañado con los antecedentes administrativos, el Fisco sustentó su postura en base a la tarea investigativa realizada, que incluyó a circularizaciones, consultas a las bases del organismo, consultas sobre cuentas bancarias y sobre el circuito de endosos de los cheques entregados, consultas a la base APOC, es decir que existió una minuciosa investigación por parte del organismo fiscal, previo al dictado de los actos apelados.

A mayor abundamiento, cabe acotar que el Fisco tuvo en cuenta la necesidad de las compras efectuadas, contrariamente a lo manifestado por la recurrente en el recurso presentado, circunstancia que surge de lo expuesto por el Fisco en el informe de inspección respecto a que *"…no fueron impugnadas del costo las facturas apócrifas de las firmas Dolfish S.R.L., Nueva Lucía Madre S.R.L., Loran Fish S.R.L. y Royal Portbury S.R.L. con motivo de ser necesario el costo computado equivalente al monto que surge de las facturas…"*.

En razón de lo expuesto, encontrándose debidamente sustentada la impugnación de los créditos fiscales expuestos en los actos apelados y detallados en los anexos acompañados a tales actos, corresponde rechazar la defensa de nulidad, con costas.

VI.- Que corresponde analizar ahora la procedencia del ajuste efectuado por el Fisco Nacional.

Conforme se desprende del informe final de inspección (vid. ant. Adm. a fs. 65/83 del cpo. de solicitud de reintegros de IVA por exportación intimados) el organismo inició una fiscalización a la empresa actora, la cual se encuentra inscripta en la actividad de venta al por mayor de pescado. Se constató que la empresa vende en su mayoría en el mercado externo, razón por la cual solicitó el reintegro del crédito fiscal vinculado a las exportaciones.

En virtud de las constataciones efectuadas, la fiscalización concluyó que la empresa computó créditos fiscales proveniente de facturas apócrifas, razón por la que procedió a su impugnación, ajustando el crédito fiscal afectado al mercado interno e intimando la devolución de los créditos fiscales incluidos en reintegros de IVA por operaciones de exportación.

Se deja constancia en el informe señalado que las facturas impugnadas corresponden a las firmas: Dolfish S.R.L., Loran fish S.R.L., Low Water S.R.L., Royal Portbury S.R.L. y Nueva Lucía Madre S.R.L..

Por su parte, el Fisco procede a detallar las tareas realizadas y las observaciones verificadas respecto de cada proveedor impugnado:

Dolfish S.R.L.: a fs. 72 vta./75 vta. del informe de inspección se detallan en forma pormenorizada las tareas llevadas a cabo por la fiscalización, luego de lo cual concluye que la empresa se encuentra cargada en la base EAPOC con la condición "sin capacidad financiera", presentando una resistencia pasiva a la fiscalización y se han detectado irregularidades en la cadena de comercialización. Además de verificarse que, no posee bienes registrables, no posee estructura física y declara empleados en relación de dependencia solo en los períodos 08/2011 a 11/2012. Por su parte, en el período facturado a la actora, no se tiene constancia que el proveedor haya desarrollado actividades en la planta habilitada a su nombre ubicada en San Salvador 3237, no pudiendo determinarse el motivo por el cual dicha planta no fue utilizada debido a que SENASA informó el extravío del expediente de habilitación de la misma. Asimismo, se expone que una gran cantidad de cheques que habrían sido

utilizados para cancelar las operaciones en cuestión, fueron cobrados o endosados por personas que no tienen relación con el proveedor, aclarando que algunos fueron cobrados por personas relacionadas con la firma actora.

Nueva Lucía Madre S.R.L.: del informe final surge que se circularizó a dicho proveedor, solicitándole el detalle de las operaciones comerciales efectuadas con la empresa fiscalizada, quien informó que no se concertaron operaciones con la misma. En razón de ello, se le solicitó que aporte fotocopias de las facturas en cuestión y copia del libro IVA Ventas donde se encuentran registradas, constatándose de dicha documentación que las facturas fueron emitidas a otras razones sociales. Se deja constancia que la recurrente no aportó la forma de pago de las facturas en cuestión.

Royal Portbury S.R.L.: en primer lugar se detallan las numerosas tareas y constataciones efectuadas por el personal fiscalizador. Luego, se expone que dicha empresa se encuentra cargada en la base EAPOC con la condición "sin capacidad económica". Además, se verificó que no posee bienes registrables, estructura física, ni acreditaciones bancarias. De las constataciones efectuadas y actas realizadas al socio gerente, Sr. Osvaldo Del Río, surge que los elementos de trabajo y el lugar de trabajo eran brindados por la empresa fiscalizada, así también las órdenes eran impartidas por dicha empresa, la cual sería su único cliente, motivo por el cual entiende la fiscalización que se trataría en realidad de una relación de dependencia entre la empresa fiscalizada, como empleadora, y el Sr. Osvaldo Del Río y las personas que habrían realizado el servicio de envasado, quienes serían, en la realidad de los hechos, empleados de la firma recurrente. Aclara que los cheques fueron cobrados o endosados por personas que no tienen relación con el supuesto proveedor, y señala que algunos fueron cobrados por personas relacionadas a la fiscalizada (proveedores, descuento de cheques, etc). A su vez, se expone que muchas de las firmas que no identificaron a quienes entregaron los cheques también cobraron cheques de otros proveedores apócrifos de la recurrente, no teniendo relación la actividad por la cual los recibieron con la actividad de la fiscalizada o de los proveedores apócrifos (Calling Card S.A., TTP Logística S.A., RIPSA S.A., Ciudad Celular S.A.).

Loran Fish S.R.L.: luego del detalle de las tareas llevadas a cabo por la fiscalización, se expone que el proveedor se encuentra cargado en la base EAPOC con la condición "sin capacidad económica", aclarando además, que no se pudo ubicar a la firma, ni al lugar donde habría prestado los servicios facturados. Se añade que no posee bienes registrables, ni estructura física, ni empleados con los cuales realizar los trabajos facturados. Además, no se registraron acreditaciones bancarias y por ende, tampoco posee capacidad financiera. A su vez, se deja constancia que los cheques fueron cobrados o endosados por personas que no tienen relación con el proveedor, puntualizando que algunos fueron cobrados por personas relacionadas con la fiscalizada y que muchas de las firmas también cobraron cheques de otros proveedores apócrifos de la fiscalizada, no teniendo relación la actividad por la cual los recibieron con las actividades de la fiscalizada o de los proveedores apócrifos (RIPSA S.A., Granja Tres Arroyos S.A., Best Beef S.A., BSP IATA, Basso Hnos. S.A.).

Low Water S.R.L.: se detallan las tareas efectuadas y luego se concluye que se encuentra cargado en la base EAPOC con la condición "con irregularidades en la cadena de comercialización", además, se expone que no se pudo ubicar a la firma ni al lugar donde prestó los servicios facturados, y que no posee bienes registrables, ni plantas donde le pueda haber prestado el servicio a la fiscalizada, constatándose que en la fecha de facturación, el servicio fue prestado por otra proveedora que tenía planta habilitada. Se añade que, de la facturación no surge la especificación de los supuestos servicios prestados, se deja constancia que no posee acreditaciones bancarias en el año 2010. Por último, se expone que el cheque fue cobrado por el Sr. Isidoro Cohen por caja, no pudiéndose constatar el motivo por el cual cobró dicho cheque, y aclarando que el director de la firma era el Sr. Jorge Alberto Roura.

En razón de todo lo expuesto, fueron impugnadas las facturas de compras de los proveedores indicados, conforme se deja constancia en el informe de inspección, y se añade que gran parte de dichas facturas fueron incluidas en las solicitudes de reintegro del crédito fiscal por exportación, y éstos han sido devueltos, acreditados o compensados. Es por ello que la fiscalización solicitó a la Sección Devoluciones y Recuperos que informe, respectos de los proveedores señalados: período de reintegro, N° de Acto Resolutivo, fecha de solicitud, fecha de devolución y/o compensación, monto devuelto y/o compensado, total de intereses pagados, detalle de las facturas de los proveedores involucrados incluidas en las solicitudes, IVA facturado e IVA computable. Dicha sección aportó pantallas con el detalle de los comprobantes observados y no observados de los períodos febrero 2009 a enero 2011; como así también se aportaron las copias de los Actos Resolutivos y de las liquidaciones de pago con el detalle de los montos devueltos e intereses pagados, los cuales se adjuntan a fs. 1 a 271 de los cuerpos N° 1 y 2 de pantallas de Actos Resolutivos y detalle de facturas incluidas en solicitudes de IVA por exportación.

Por su parte, se dejó constancia que la empresa actora había presentado los reintegros de IVA por exportación con la vigencia de la Resolución General (AFIP) 2000, los cuales fueron sistematizados por el aplicativo SIRIVA (Sistema de Recupero de IVA por Exportación), correspondiendo que se intime la devolución de los importes de reintegros que fueron impugnados.

Posteriormente se confeccionaron los papeles de trabajo con el detalle de las facturas apócrifas incluidas en los reintegros de exportación de los períodos 03/2009, 05/2009, 09/2009 a 01/2011.

Asimismo, se confeccionó papel de trabajo con el detalle de la afectación de los reintegros indebidos (devolución, compensación, acreditación, etc.), siguiendo el orden establecido por el art. 32 de la R.G. 2000.

Por último, el Fisco procedió a cargar en el sistema SIRIVA los montos impugnables de los períodos 03/2009, 05/2009, 09/2009 a 01/2011, y se emitieron los actos resolutivos apelados ante esta instancia, los cuales fueron notificados al contribuyente con fecha 16/05/2014, junto con los anexos en los cuales se detallan las facturas impugnadas incluidas en los reintegros, más la parte correspondiente a los intereses, a fin de intimar el monto de los reintegros e intereses cobrados indebidamente.

VII.- Que, de acuerdo con lo expuesto, y en cuanto a la impugnación de los proveedores indicados, corresponde señalar que el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de los proveedores cuestionados, que lo llevaron a la conclusión de que se estaba frente a facturación apócrifa.

En efecto, los proveedores Dolfish SRL, Royal Portbury SRL, Loran Fish SRL y Low Water SRL se encontraban incluidos en la base EAPOC, por las razones detalladas con anterioridad.

Además, se verificó que no poseen bienes registrables, ni acreditaciones bancarias, ni estructura física para llevar adelante los servicios que le habrían prestado a la actora.

Asimismo, se detectó que no registran empleados en relación de dependencia, o registran en un número insuficiente para poder prestar los servicios que habrían facturado.

En algunos casos, las circularizaciones efectuadas a los domicilios declarados fueron devueltos por el correo, debido a que no se los pudo notificar.

Se constató que numerosos cheques que habrían sido entregado a los proveedores en pago de los servicios, fueron cobrados por personas relacionadas con la empresa recurrente (proveedores, descuentos de

cheques, etc.), no surgiendo las razones que justifiquen lo expuesto.

En el caso del proveedor Royal Portbury, se determinó, en base a los elementos colectados, que existiría una relación de dependencia con la recurrente por parte del socio gerente de la proveedora (Osvaldo Del Río) y de las personas que realizaron el servicio de envasado que facturó dicha firma.

Respecto de la empresa Nueva Lucía Madre S.R.L., la firma manifestó, como se expuso, que no tuvo relación comercial con la recurrente, y acompañó documentación de la cual surge que las facturas en poder de la recurrente, fueron emitidas a otras razones sociales.

Con base en todo lo expuesto, corresponde concluir que el proceder fiscal no merece reprobación alguna, encontrándose debidamente sustentada la tacha de apócrifa de la facturación objetada, conforme a todos los elementos colectados durante la fiscalización, los cuales llevaron –en su conjunto- al organismo fiscal a considerar que se trataba de facturación apócrifa.

VIII.- Que sentado lo expuesto, corresponde señalar que no le asiste razón a la recurrente al afirmar que el organismo fiscal sólo se limitó a remitirse a los fundamentos tenidos en cuenta al momento de incluir a los proveedores en la base EAPOC, toda vez que surge de lo expuesto en el informe final de inspección, como así también en las distintas piezas de los antecedentes administrativos, que el organismo fiscal efectuó numerosas tareas y constataciones que lo llevaron a impugnar los créditos fiscales respectivos, resultando la inclusión en la base EAPOC, sólo un elementos más, de aquellos evaluados por el Fisco.

Por su parte, y si bien es correcto el planteo de la actora en cuanto sostiene que no puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza de los contribuyentes la obligación de investigar sobre la situación fiscal de cada proveedor, lo cierto es que, en el presente caso, los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para cuestionar la veracidad de los créditos fiscales referidos, siendo la recurrente quien carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes para evadir el tributo, a través de la utilización de créditos fiscales ficticios, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente por el hecho de que los proveedores se encuentren inscriptos como personas jurídicas y posean su correspondiente CUIT, ni tampoco porque las facturas cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

IX.- Que, en atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza, la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que *"... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del*

20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº 32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012).

Y, agregó, que *"....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)"*.

Por último, no puede dejar de mencionarse un pronunciamiento de la Sala V del mencionado Tribunal el cual resulta sumamente esclarecedor sobre el tema en cuestión, donde se puntualizó que *"...para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora. Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del juez administrativo, debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables..."* (conf. CNACAF Sala V "Noble Argentina S.A. c. EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva" de fecha 23/05/18).

X.- Que en ese contexto, corresponde a este Tribunal apreciar el elenco probatorio obrante en los presentes autos.

En primer lugar, cabe referirse sobre los informes que acompaña la recurrente como prueba documental (vid. fs. 59/87), a través de los cuales se detallarían los créditos fiscales vinculados con operaciones de exportación efectuadas por la recurrente y provenientes de compras que habría realizado a las firmas "Loran Fish S.A", "Royal Portbury SRL" y "Dolfish SRL". Cabe señalar que tales informes fueron acompañados por la parte actora y elaborados en forma unilateral por una profesional contratada por dicha parte, sin intervención del Fisco Nacional, razón por la que no constituye una prueba válida para la resolución de la causa. Por lo demás, cabe advertir que no surge de tales informes, que se haya tenido a la vista, la documentación y los registros contables de los proveedores referidos, y por ende las conclusiones acerca de que los créditos fiscales declarados por la recurrente son coincidentes con los débitos declarados por los proveedores, se encuentran desprovistos de elementos de respaldo suficientes.

Por su parte, lo expuesto por la Dirección Provincial de Personas jurídicas en respuesta al oficio cursado (vid. fs. 351/358 vta.) respecto de la inscripción de las sociedades "Dolfish S.R.L., "Royal Portbury S.R.L.", "Loran Fish S.R.L. y "Low Water S.R.L." sólo permite corroborar el cumplimiento de los requisitos formales para la constitución de tales sociedades, pero resulta inhábil para corroborar la veracidad de las operaciones impugnadas.

Por lo demás, cabe añadir que se le dio por decaído el derecho a producir las restantes pruebas (vid. fs. 362), en atención a que no instó su producción.

En ese contexto, corresponde concluir que los agravios de la recurrente sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones, al no ser sustentados por prueba fehaciente, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover la tacha de apócrifa de la facturación de los proveedores observados, y por ende impiden conmover el criterio fiscal.

En consecuencia, corresponde que los actos apelados, sean confirmados, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero difiero en la imposición de costas autónomas aplicadas por la vocal preopinante en el planteo de nulidad.

II.- Que en cuanto a la imposición de costas del planteo de nulidad, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en la Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *"…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto –en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…"*.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y –tal como lo puso de relieve el a quo- la actora planteó ´como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal´ (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B-485-XLV, "Bolland y Cía S.A.", sentencia del 21/02/2013).

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiere al Voto del Porporatto.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar los actos apelados, con costas.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.20 18:17:11 -03:00

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.05.21 14:05:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.21 14:32:05 -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: 2024.05.21 14:32:07 -03:00