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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-54974503-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Mayo de 2024

Referencia: SALA C VOCALIA 8 (SMAUG SA - 35.402-I) SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el **expte. 35.402-I**, y su acumulado **35.441-I;** caratulado: **"SMAUG S.A." s/ recurso de apelación":**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 236/237 y fs. 527/528vta. este Tribunal hizo lugar a las excepciones de incompetencia interpuestas por el fisco y dispuso la remisión de los autos a la AFIP-DGI a efectos de que les imprima el trámite previsto en el art. 74 del DR de la ley 11.683.

El 26/03/2013 y el 12/09/2013 la CCAF acogió los planteos interpuestos por la actora en sus expresiones de agravios de fs. 245/254 y fs. 534/543 y ordenó a este Tribunal que reasumiera su competencia.

II. Que a fs. 175/198 se interpuso recurso de apelación contra las **Res. 229635, 229637, 229638, 229639, 229640, 229641, 229642, 229643, 229644** y **229645** que determinaron la improcedencia parcial del crédito fiscal del impuesto al valor agregado (en adelante IVA) atribuibles a operaciones de exportación de los meses 07 y 11/2006; 01, 03, 06, 07, 08, 10 y 12/2007 y 01/2008.

A fs. 466/489 se interpuso recurso de apelación contra la **Res. 002/2011** que rechazó parcialmente las solicitudes de reintegro de crédito fiscal del IVA vinculado a operaciones de exportación correspondiente a los meses de 08 y 12/2005 y 02 a 05/2006 hasta la suma de $122.023,30 e intimó los pagos anticipados efectuados por esa suma y por los mismos meses, con más los intereses proporcionales percibidos en exceso; e intimó su ingreso con más intereses resarcitorios calculados desde la fecha de percepción hasta su efectivo ingreso (v. fs. 353vta.).

Al interponer los recursos, la actora relató que el fisco impugnó los créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación cuyo reintegro había solicitado al considerar apócrifos a los proveedores PLOZEVET S.R.L., FLOUNDER S.A., HORACIO ENRIQUE PEZZONI, BARPA S.A., HÉCTOR ALBERTO GODOY y ARMANDO ALFREDO PICCINI.

Planteó la nulidad de las resoluciones apeladas por carecer de motivación y de causa conforme con lo dispuesto en el art. 7°, inc. "b" y "e" de la ley 19.549.

Argumentó que la razón de la impugnación a los proveedores no se encuentra debidamente sustentada al ser esgrimida de manera dogmática y, a su vez, se funda en datos recolectados en fiscalizaciones a terceros ajenos a ella. Afirmó que no existen elementos ni fundamentos legales para su procedencia, sólo remisiones al momento en que éstos fueron cargados a la base Apoc.

Alegó que el fisco presume la inexistencia de capacidad operativa de sus proveedores como consecuencia de las tareas realizadas al fiscalizar a otras firmas, pero no porque hubiera constatado las que éstos realizaron con ella.

Afirmó que en las presentes actuaciones se encuentra acreditado que las operaciones se efectivizaron debido a que los bienes adquiridos necesariamente fueron exportados, circunstancia que aseveró haber probado con la AFIP-ANA y el control fiscal de la salida de bienes. Arguyó que el fisco omitió considerar una cuestión esencial, que a los fines de computar el crédito fiscal, la ley de IVA considera como método general el sistema de la "integración financiera", y en materia de recupero de IVA por exportación, corresponde aplicar para los créditos de apropiación directa el método de "integración física". Agregó que ésto implica vincular el producto exportado físicamente con los insumos necesarios para su elaboración.

Entendió que al haber constatado supuestas irregularidades en los proveedores, el fisco debió aplicar las potestades y facultades conferidas por la ley 11.683 para lograr dilucidar su auténtica situación tributaria. Destacó que no puede responder por las irregularidades de sus proveedores, ya que ello implicaría poner en cabeza del administrado una prueba diabólica que no tiene manera de producir, transformándose en fiscalizadora de ellos.

En el escenario descripto, sostuvo que se materializan las causales de nulidad absoluta previstas en el art. 14 incs. "a" y "b" de la ley 19.549 aplicable en forma supletoria por disposición del art. 116 de ley 11.683, además de significar una violación del derecho de defensa en juicio al desconocer los hechos acreditados en el expediente administrativo e invocar el derecho aplicable en forma falaz.

Calificó de arbitrario e inconstitucional el proceder del fisco al pretender utilizar la carga de los proveedores en la base Apoc. como indicio para justificar la impugnación de sus facturas, sin realizar un trabajo de investigación para demostrarlo.

Afirmó que como comprador de buena fe recibió y pagó las facturas que incluían el gravamen a sus proveedores que consideró legítimos, que emitió los comprobantes y que los verificó en todas las bases disponibles de la página de internet del fisco. En razón de esto, relató que verificó que los proveedores estuvieran inscriptos en el impuesto a las ganancias (en adelante IG) y en el IVA; que no integraran el registro de facturas apócrifas del fisco; controló que el código de autorización de impresión (CAI) de las facturas recibidas fuera válido; cumplió con las disposiciones previstas en la ley 25.345 y la Res. Gral. 1547 en materia de los pagos a los proveedores y efectuó las retenciones de ley.

Manifestó que de todas las consultas que efectuó surgía la validez de los comprobantes y la inscripción de los proveedores y que tomó conocimiento de las supuestas anomalías al momento de ser fiscalizado, más de 3 años después de realizar las operaciones.

Alegó que el fisco no admitió la utilización de presunciones para las determinaciones efectuadas y que

yerra el encuadre legal, todo lo cual afecta a su derecho de defensa. Sostuvo que la falta de fundamentación para habilitar un proceso de determinación efectuado sobre base presunta pone en evidencia la ilegalidad del procedimiento y la falta de sustento del razonamiento lógico del fisco. Explicó que si a partir de algunos hechos o datos que el fisco tiene por ciertos, se infiere o presume que el proveedor es apócrifo, y que, por lo tanto, las operaciones comerciales cuestionadas son irreales, lo que está haciendo es un razonamiento lógico presuncional, aunque éste no se encuentre expresamente regulado en la ley 11.683.

En relación a los proveedores **Flounder S.A.** y **Barpa S.A.** alegó que es posible ubicarlos. Aseveró que conforme surge de las planillas denominadas "motivos de impugnación" ambos contestaron reiterados requerimientos y pusieron a disposición del fisco documentación contable, legal y fiscal. Entendió que la falta de actualización de los domicilios fiscales por parte de los proveedores es una cuestión ajena y que no le es oponible.

Argumentó que al estar acreditada la existencia y la exportación de los bienes, el fisco no puede basarse solamente en que estén incorporados a la base e-Apoc., pues los supuestos incumplimientos fiscales de terceros no le son oponibles.

Manifestó que el fisco no puede poner en duda la validez y legitimidad de las operaciones si la mercadería la adquirió, ingresó a sus inventarios, la abonó conforme los requisitos legales y el producto fue vendido a sus clientes.

Calificó de infundada la impugnación del fisco, pues las compras existieron, las verificaciones se realizaron y ninguno de los proveedores aparecía en la base de datos del fisco. Reiteró que la mercadería comprada se pagó por los medios autorizados y que fue exportada a sus clientes, siguiendo así el circuito económico.

Transcribió las consultas que realizó durante los períodos bajo análisis a la base e-Apoc. y remarcó que no arrojaron objeciones sobre ninguno de los proveedores impugnados. Sostuvo que si de la base oficial de datos que suministra el fisco no surge ningún tipo de irregularidad sobre estos contribuyentes, luego no puede desconocer esa información.

Relató que los proveedores cuestionados se encontraban inscriptos como contribuyentes ante el fisco con anterioridad a la realización de las operaciones y dados de alta para el ejercicio de actividades vinculadas a la de proveer productos de mar que fueron exportados. Agregó que no se encuentra en discusión que las facturas emitidas reúnan los recaudos de validez formal exigidos por las reglamentaciones del propio fisco. Finalmente, citó jurisprudencia y doctrina, ofreció prueba y solicitó que se dejen sin efecto las resoluciones apeladas.

II. Que el fisco a fs. 210/221 y a fs. 501/514 contestó el traslado conferido. Acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa), planteó la excepción previa de incompetencia y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas.

III. Que a fs. 573/573vta. el Tribunal en Pleno resolvió acumular el expte. 35.441-I al que lleva el N° 35.402-I. A fs. 303 y a fs. 579/579vta. se abrió la causa a prueba. A fs. 635 se clausuró y se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "C". A fs. 640 se pusieron los autos para alegar. A fs. 649vta. obra el alegato del fisco, no habiendo hecho uso de su derecho la actora. A fs. 651 se pusieron los autos para dictar sentencia.

IV. Que primeramente corresponde señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros); ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

V. Que previo a resolver el fondo del asunto corresponde tratar los planteos formulados por la actora concernientes a la nulidad respecto de las resoluciones apeladas por considerarlas carentes de causa y motivación (cfme. art 7, incs. "b" y "e", ley 19.549).

La actora articuló sus agravios por entender que la impugnación del crédito fiscal por exportaciones no está debidamente sustentada, por haberse esgrimido de manera dogmática y, a su vez, por hallarse fundada en datos recolectados en fiscalizaciones practicadas a terceros. Agregó que debido a que el fisco recurre a estas pruebas indirectas la inferencia debe ser lógica y unívoca, por cuanto no puede deducir razonablemente la inexistencia de las operaciones por las irregularidades que posean sus proveedores.

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

Es entonces que corresponde analizar la posible existencia de vicios que afecten la validez de los actos apelados. Al respecto, cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes.

Se advierte que las resoluciones apeladas se sustentaron en la transcripción de las observaciones realizadas por las Divisiones de Fiscalización Nro. 2 y Nro. 3 de la Dirección Regional Mar del Plata a los proveedores Plozevet S.R.L., Flounder S.A., Horacio Enrique Pezzoni, Barpa S.A., Armando Alfredo Piccini y Héctor Alberto Godoy, en el marco de inspecciones llevadas a cabo a estos mismos o a terceros contribuyentes.

Del análisis de los antecedentes administrativos (aa) surge que las observaciones efectuadas a:

a) **Plozevet S.R.L.** provienen del informe de inspección que se le efectuó por sus operaciones con Sogliola S.A. —ajena a estos autos—durante los períodos 02 a 06/2007 (v. fs. 71/79, Cpo. Actuación 10949-2170-2011, aa);

b) **Flounder S.A.** y **Horacio Enrique Pezzoni** surgen del informe final de inspección —OI 277584— efectuado al contribuyente "Inser S.A." —ajeno al trámite de autos— por los períodos 01/2005 a 12/2006 en el IVA (v. fs. 28/58, Cpo. Actuación 10931-468-2011, aa);

c) **Barpa S.A.** surge del informe final del 13/05/2008 que se le realizó ante la necesidad de establecer la incidencia que tendrían para esta firma las conclusiones contenidas en un informe de inspección anterior —OI 207271— en el que se había establecido que esta empresa "*no reúne las características necesarias para ser incluida en la base e-Apoc. en algunos de sus puntos en virtud de que fueron verificadas operaciones sobre las cuales no se efectuaron observaciones*" (v. fs. 88/89, Cpo. OI SEFI 668229, aa);

d) **Armando Alfredo Piccini** provienen de un informe dirigido a la Jefatura de División Fiscalización Nro. 2 en el marco de la inspección que se llevó a cabo a Progress S.R.L. —ajena a estos autos— por el período 12/2002 en el IVA (v. 24/25, Cpo. Actuación Nro. 10931-468-2011, aa);

e) **Héctor Alberto Godoy** no consta en los aa aportados a esta causa el documento del que se sirvió el fisco para extraer la cita expuesta en el acto apelado, más allá de que es el resultado de la fiscalización llevada a cabo por la División de Fiscalización N° 3 de la Dirección Regional Mar del Plata.

En base a lo expuesto, se desprende claramente que el fisco no desplegó acabadamente las facultades de verificación y fiscalización otorgadas por el Capítulo V de la ley 11.683 a fin de establecer la real situación entre la actora y los proveedores observados.

Es de destacar el argumento que utilizó el fisco para impugnar las operaciones entre la recurrente y **Barpa S.A.**, en donde no surge nexo alguno con la actora. En este sentido, afirmó que "*con relación a lo expresado en las conclusiones del informe de fiscalización realizado a la contribuyente bajo la OI N° 207.271..., se comprobó que la firma Barpa SA registraba adquisiciones de mercadería que resultan impugnables, ya sea por inconsistencias en el circuito financiero-operativo entre Barpa SA y sus proveedores o por inconsistencias en el circuito financiero-operativo entre su proveedora de pescado congelado Prosalt SA y sus propios proveedores. En este último caso se detectó que la firma Prosalt SA no dispuso de la mercadería congelada que facturó, tanto a la contribuyente* -hace referencia a Barpa S.A.- *como a su cliente Ayen Hue SRL (luego único cliente de la fiscalizada en esta OI).*" (v. fs. 98).

En el mismo sentido, pero respecto a **Flounder S.A.**, el fisco basó su impugnación, entre otros hechos, en que "*sólo se constató que adquirió pescado fresco que representa un 16,80% del total de las compras según libro IVA Compras no teniendo la capacidad operativa para procesarlo y vender las cantidades facturadas a la firma Inser S.A.*" (v. fs. 36).

Con relación a **Plozevet S.R.L.**, se observó que *"De las circularizaciones realizadas a clientes y proveedores se pudo constatar que Plozevet S.R.L. vendió una importante cantidad de kilogramos de filet de merluza que no guarda relación con los kilos comprados..."* (v. fs. 45), pero dicha afirmación es extraída del informe obrante a fs. 71/79 del Cuerpo OI SEFI 668229 de las actuaciones administrativas en el que no se alude en lugar alguno a la firma aquí actora.

Respecto del proveedor **Horacio Enrique Pezzoni** cuando en la resolución apelada obrante a fs. 46 y 57 alude a que *"No cobró ninguno de los cheques supuestamente entregados al proveedor por la fiscalizada"*, la "fiscalizada" no es la actora, sino el Sr. Pezzoni.

En el caso de autos, resulta cuestionable la conducta del fisco consistente en negar la veracidad de las operaciones de la actora únicamente sobre la base de remisiones a conclusiones a las que arribaron los inspectores respecto de otro cliente del proveedor, sin siquiera relacionar tales objeciones con las operaciones de la aquí apelante. Es que, el fisco no puede sin más y en forma automática trasladar las conclusiones arribadas en fiscalizaciones realizadas a los proveedores o terceros ajenos al contribuyente

para fundar la determinación de oficio a éste. Ello representa una afectación directa, no sólo el debido proceso legal tanto adjetiva como sustantivamente, sino también y, como consecuencia -en particular-, del derecho de defensa que le asiste a la actora. No puede admitirse la validez de un acto determinativo de oficio cuando los hechos que integran su causa surgen exclusivamente del ejercicio de facultades fiscalizadoras respecto a terceros sin vinculación alguna con el sujeto al que se le practicó la determinación y por quienes éste no debe responder. El organismo recaudador cuenta con amplísimas facultades de verificación y fiscalización que el legislador previó para su noble cometido (Capítulo V, ley 11.683), resultando entonces innecesario acudir a atajos procesales que conduzcan a un menoscabo del derecho de defensa. Admitir una determinación de oficio sobre la base de este proceder conduciría a *"…que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero"*, sin ley que así lo autorice (considerando VI, penúltimo párrafo, del Dictamen de la PGN, a la que remite la CSJN en Fallos 334:1854).

Por todo lo expuesto, corresponde **declarar la nulidad de las resoluciones apeladas, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de las resoluciones apeladas, con costas.

Se deja constancia que la presente sentencia se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala "C" (cfrme. art. 184, cuarto párrafo, ley 11.683), por encontrarse vacante la vocalía de la 9na nominación.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 11:41:00 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 13:14:39 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 13:14:40 -03:00