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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-57712148-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Junio de 2024

Referencia: EX-2023-108710398- -APN-SGAI#TFN y su acumulado EX-2023-108713256- -APN-SGAI#TFN - VULPES S.A.-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-108710398- -APN-SGAI#TFN y su acumulado EX-2023-108713256- -APN-SGAI#TFN, caratulado “VULPES S.A. s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2023-108707009-APN-DTD#JGM y RE-2023-108712919-APN-SGAI#TFN, la actora interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones de fecha 24 de agosto de 2023, emitidas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP-DGI, mediante las que se determina de oficio por un lado el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2017, con más intereses resarcitorios y se hace reserva de la eventual aplicación de sanciones de acuerdo con lo establecido por la Ley Penal Tributaria; y por el otro el impuesto al valor agregado por los períodos de abril, mayo, noviembre y diciembre de 2017, con más intereses resarcitorios y le aplica una multa equivalente a tres tantos del gravamen determinado, con sustento en lo establecido por los arts. 46 y 47 incisos a) y b) de la ley de rito fiscal.

Se agravia que el Fisco le impugnara la deducción de gastos y el crédito fiscal referidos a operaciones celebradas durante el periodo 2017 con el proveedor Logística Expreso S.A., por considerar que es un “contribuyente no confiable”. Alega que el citado recién se habría dado de baja definitiva ante AFIP en agosto de 2018 por cese de actividades y en septiembre de 2019 fue incluido en la Base Apoc del organismo, manifestando que, previo a la contratación del proveedor impugnado, verificó que tal proveedor se encontrara inscripto ante la AFIP y que el CAE estuviera autorizado. Asimismo plantea que el Fisco incurre en una contradicción en cuanto a que, por un lado, entiende que el citado proveedor es apócrifo en ocasión de prestar el servicio facturado y por el otro lado, que se estaba cumpliendo con sus obligaciones tributarias, considerando el aquí recurrente que ello atenta contra la seguridad jurídica y la validez del acto administrativo.

Resalta que el ente fiscal reconoció el circuito de pagos empleado para abonar las operaciones cuestionadas, esto es en efectivo y por medio de cheques propios, remarcando que el hecho de que esos valores fueran cobrados por

terceros, ello es un elemento ajeno a la transacción comercial en examen. Además, se queja de que se pretenda poner en cabeza de la sociedad recurrente posibles incumplimientos tributarios por parte del mentado proveedor, construyendo una “suerte de solidaridad de hecho en el pago de impuestos eventualmente omitidos” (sic) del tercero, cuando es responsabilidad del ente fiscal ejercer las facultades de verificación y control. Finalmente, opone la improcedencia de los intereses resarcitorios intimados.

En cuanto a la multa impuesta en la resolución determinativa del IVA expone que se trata de un caso particular y concreto, que requería por parte parte del Fisco una fundamentación razonada de los motivos que lo llevaron a imponer una sanción de dicha naturaleza, no expresándose en el acto cuestionado de ninguna manera como se habría consumado la maniobra enrostrada.

Ofrece prueba y por los argumentos que desarrolla pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes y hace reserva de caso federal.

II.- Que mediante IF-2023-144195687-APN-DTD#JGM e IF-2023-142057191-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos. Señala que a raíz de las tareas de fiscalización se constataron una serie de inconsistencias respecto de Logística Expreso SA considerando que dicha firma carece de capacidad operativa, económica y financiera para realizar la actividad comercial, lo que derivó en que fuera tildado de apócrifo e incluido en la base de datos del organismo. Señala que de la documentación aportada por la recurrente, no quedó demostrado el circuito comercial ni la materialidad de las operaciones, ni ha sido él quien cobró los cheques emitidos a su nombre.

Que, sobre los intereses resarcitorios, plantea su procedencia en tanto su liquidación se ajusta a lo establecido en el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Acerca de la sanción aplicada en la resolución determinativa de IVA manifiesta que que la conducta desplegada evidencia la concreción de la acción típica de la figura en análisis, no habiendo acreditado la recurrente circunstancia alguna que permita imputar la misma a título distinto que el de dolo. Concluye que se afectó el bien jurídico tutelado, cual es la renta fiscal, debido a la falta del ingreso del impuesto a las arcas del Fisco en su justa medida.

Se opone a la producción de la prueba ofrecida por la contraria, y por las razones de hecho y de derecho que expone, pide que se confirmen los actos apelados en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III. - Que por PV-2024-12896353-APN-VOCX#TFN se dispuso que, respecto al punto 1- de la prueba informativa ofrecida, resulta inoficiosa atento a que las actuaciones administrativas ya se encuentran agregadas en la causa y por los puntos 2 y 3 se abre la causa a prueba decidiéndose que la misma sea reconducida, requiriéndose en consecuencia que el Fisco Nacional informe si existieron solicitudes de impresión y reimpresión de facturas y sus consiguientes autorizaciones y/o habilitaciones y/o pedidos y/o renovaciones de C.A.E., relativas a Logística Expreso S.A. desde enero a diciembre de 2017, si existen juicios ejecutivos a iniciarse o iniciados contra la citada sociedad, precisando la fecha de inicio de las acciones, concepto – impuesto y período – e importe y estado procesal.

Que por IF-2024-19874346-APN-VOCX#TFN se dispuso la acumulación del EX-2023-108713256-APN-SGAI#TFN que tramitaba ante la Vocalía de la 8° Nominación al EX-2023-108710398- -APN-SGAI#TFN.

Atento que las pruebas ofrecidas resultan ser idénticas en ambos expedientes, es que luego de la acumulación

referida, con relación a la propuesta en la causa acumulada, por PV-2024-21858973-APN-VOCX#TFN se resolvió estar a lo establecido en el PV-2024-12896353-APN-VOCX#TFN.

Que por PV-2024-30437934-APN-VOCX#TFN se declara cerrado el período de instrucción y en el PV-2024-33797013-APN-VOCX#TFN luce la elevatoria de la causa a consideración de la Sala “D”. Que por IF-2024-35000947-APN-VOCX#TFN se ponen el expediente para alegar, resultando agregada la presentación realizada por el Fisco Nacional a tal fin mediante IF-2024-40169513-APN-DTD#JGM, no habiendo ejercido la recurrente tal derecho.

Finalmente por IF-2024-53645961-APN-VOCX#TFN se pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV.- Según surge de las actuaciones administrativas, la actividad declarada de la recurrente es la venta al por menor de prendas y accesorios de vestir n.c.p., y en el marco de la fiscalización se detectó que registró gastos vinculados a supuestas operaciones en concepto de servicios de logística y distribución, de traslados, de consultoría y servicios de guarda y acopio de mercadería celebradas con el proveedor Logística Expreso S.A., sujeto que fue considerado como “no confiable” por el ente recaudador (vide informe final de inspección obrante en el archivo anexo al IF-2023-144186843-APN-DTD#JGM)

Para arribar a tal conclusión el Fisco tuvo en cuenta, respecto del citado proveedor que si bien -a través de un autorizado- respondió al requerimiento cursado, lo cierto es que lo hizo de manera parcial, aportando copia del contrato de locación de un inmueble para guarda de rodados y contratos de arrendamientos de automotores, pero no acompañó las facturas correspondientes a los gastos por esos conceptos, y que no obstante poseer rodados para realizar la actividad comercial, tampoco aportó comprobantes por cargas de combustibles, seguros, peajes, reparaciones y/o compra de repuestos, siendo las operaciones más significativas de los listados de compra que allega a la fiscalización, compra de bienes (ropa deportiva, calzado, indumentaria, muebles) que no guardan relación con la actividad declarada, incorporándolo en la base apoc bajo la condición “sin capacidad operativa, económica y financiera (vide informe obrante en el archivo anexo al IF-2023-144187330-APN-DTD#JGM).

Asimismo, en el informe final de la inspección se hace constar que del análisis de la documentación acompañada para demostrar la veracidad de la operatoria objetada, se desprende que todos los traslados de mercaderías fueron realizados a través de remitos internos que no contienen datos referidos al proveedor objetado, ni se menciona el automotor que se habría utilizado, ni su patente o el nombre del chófer y en otros casos hay remitos emitidos por otros proveedores, lo que impide que se pueda correlacionar la intervención de Logística Expreso SA con el traslado que figura en las facturas impugnadas.

En cuanto a los medios de pago conforme con la liquidación de pago confeccionada por la recurrente, surge que del total de operaciones facturadas que asciende a $ 5.521.823,48 sólo se canceló con cheques el monto de $ 153.816 siendo abonado el resto del importe en efectivo. Que, como resultado de la circularización efectuada a la entidad bancaria adjunta frente y dorso de los cartulares se informa que todos fueron endosados, figurando una firma con la única aclaración “apoderado de Logística Expreso SA” pero sin aclarar el nombre, y que en ningún caso fueron cobrados por aquel sino por terceros. Por su parte, se requirió a la aquí actora acompañara el mayor de la cuenta Caja del período 2017; de la respuesta recibida no se observaron cancelaciones de ningún tipo (cheque/efectivo) por las operaciones invocadas con Logística Expreso S.A. (vide legajo ganancias, IF-2023-144185431-APN-DTD#JGM).

Que ante la falta de documentación respaldatoria que pruebe la existencia de las operaciones en cuestión en tanto no hay remitos, ni guías de transporte, ni elementos que prueben las gestiones de asesoramiento y/o consultoría,

como así tampoco el circuito de pago, es que el Fisco impugna el crédito fiscal y los gastos relacionados con las facturas emitidas por el mentado proveedor.

VI- De acuerdo con la reseña efectuada en el punto anterior, resulta evidente que le corresponde a la demandante, en ejercicio de su derecho de contradicción y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 377 del C.P.C.C.N., acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar de la sustantividad de las operaciones rechazadas por la inspección actuante dado que las inconsistencias detectadas tienen entidad suficiente para poner seriamente en duda su real existencia que se intenta probar mediante la documentación exhibida (cfr. la Sala II de la CNACAF in re “Nigueiroa S.A.”, sentencia de fecha 21 de octubre de 2022 confirmando lo decidido por esta Sala “D” el 21 de diciembre de 2021) .

Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por pruebas fehacientes en tal sentido (cfr. criterio expuesto por la Sala “B” de este Tribunal en anterior composición, in re “Pesquera San Nicolás” sentencia del 16/12/2005).

Corresponde destacar que no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de aquéllos -tal como se plantea en el recurso de apelación-, sino que ante las circunstancias constatadas por la fiscalización, 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 (cfr. CNACAF, Sala II, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, sentencia del 29/11/2012); en este punto se advierte como improcedente la invocación efectuada al artículo 8 inciso i) de la ley de rito fiscal.

Por otro lado, si bien la actora pone especial énfasis en que habría cumplido con la verificación de los requisitos formales acerca de la inscripción de la pretendida proveedora en la AFIP, lo cierto es que no se brindaron en estas actuaciones mayores datos que sirvan para contrarrestar las circunstancias descriptas por los inspectores respecto de las inconsistencias detectadas en cuanto a la falta de capacidad operativa, económica y financiera de Logística Expreso S.A. para prestar el servicio que aparece facturado.

Que la actora centra su actividad probatoria en el hecho de que el proveedor fue incluído en la Base Apoc con posterioridad a la fecha en que se habrían prestado los servicios, como así también sobre la existencia de juicios en cabeza de ese tercero, informe que fue debidamente brindado por la AFIP-DGI mediante IF-2024-28804197-APN-DTD#JGM a tenor de lo dispuesto mediante PV-2024-12896353-APN-VOCX#TFN. Al respecto no puede soslayarse que la impugnación de la deducción de los gastos y el cómputo del crédito fiscal objeto de esta controversia no está fundado en el hecho de que el Logística Expreso SA se encuentre dentro de la base de datos de sujetos no confiables del organismo fiscal, sino que no solo se sustenta en las diversas anomalías detectadas durante el procedimiento seguido en sede fiscal respecto de la situación fiscal de dicho proveedor, sino que tiene que ver también con la forma en que supuestamente desarrollaba su actividad comercial con la aquí recurrente (cfr. Sala I de la Alzada in re “Tropini y Salcedo S.A.”, sentencia del 19 de agosto de 2021) tales como carecer de una mínima infraestructura para efectuar las prestaciones supuestamente recibidas, a lo que se suma que de la documentación aportada por la apelante no surge que efectivamente el servicio fuera prestado por el nombrado. En tal sentido, la mera consulta a los datos que surgen de la página web del organismo, esto es si estaban o no incluidos en la Base Apoc a la fecha de las operaciones, no valida por sí solo que los bienes y/o servicios facturados por el proveedor cuestionado hayan existido en realidad.

Que sobre el circuito de pago, cabe señalar que los pagos en efectivo por la modalidad utilizada y la falta de documentación respaldatoria sumada incluso a la falta de registración, impide determinar su trazabilidad y, por

ende, su concreción respecto a los sujetos invocados, además de resultar ello contrario a la ley 25.345. La recurrente debió dejar rastros ostensibles de su operatoria, puesto que estos son "... hechos exteriores pero de directa relevancia y su control concomitante evita que el contribuyente llegue a la fecha de presentar su declaración con libertad para manejar a su antojo las cifras de todo el período" (cfr. García Mullin, Roque: "DF" - T.XXXVIII- pág.495).

En cuanto a los cheques emitidos, se ha dicho que el hecho del libramiento de éstos a favor de los proveedores y la constatación de un débito al respecto, no enerva el criterio del organismo fiscal, ya que ello no es apto para determinar cuál fue la contraprestación que la firma actora recibió por ellos, más allá de quien recibió los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y presentado documentación carente de sinceridad se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (cfr. Sala II de la CNACAF in re "Lo Bruno Estructuras S.A.", sentencia del 3 de noviembre de 2023).

En tal sentido no se ha dilucidado debidamente el circuito de pago, atento las objeciones planteadas por el organismo recaudador, con lo cual de ningún modo han quedado acreditadas que las operaciones cuestionadas hayan sido prestadas por el proveedor impugnado (cfr. Sala IV de la Alzada in re "Tecnobra S.A.", sentencia del 15 de abril de 2014, que confirma el criterio de esta juzgadora plasmado en el decisorio de fecha 17 de septiembre de 2012).

Asimismo, cabe recordar que la sola presentación de facturas cuya apariencia extrínseca no ofreciera reparos y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables, no resultan suficientes para que proceda el computo del crédito fiscal sino que para ello -y en vista de las singulares circunstancias configuradas, que permiten dudar seria y fundadamente sobre la veracidad de las transacciones que se atribuyen-, debe exigirse además que tales instrumentos se encuentren avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas (conf. criterio de la CNACAF, Sala III, causa ‘‘Calimboy S.A." sentencia del 20 de mayo de 2010 y Sala IV, causa "Cargill S.A.C.I." pronunciamiento del 7 de abril de 2011).

Ello así, no se logró acreditar la veracidad de la operatoria con Logístico Expreso S.A. como la capacidad operativa de ésta para llevar a cabo las transacciones atribuidas, lo que impide considerarlas como generadoras de crédito fiscal y como gastos vinculados con la ganancia gravada; ello contrastado con fundamentos expuestos en los actos cuestionados, donde se exhiben concretos y puntuales extremos de hecho que justifican la impugnación efectuada y, en definitiva, no fueron debidamente desvirtuados (cfr. Sala II de la Alzada in re "JBS Argentina SA", sentencia del 26 de noviembre de 2021).

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en las resoluciones apeladas.

VII- Que, sobre los intereses resarcitorios intimados, cabe recordar que éstos 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.

Que la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma -art. 37 de la ley de rito- permite descartar sin más los agravios expuestos por los recurrentes. (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos "Citibank NA C/D.G.I" (sentencia del 1/06/2000), resolviendo 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 y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Ello así, no acreditándose causal alguna que justifique la eximición de accesorios, corresponde confirmar la liquidación practicada en el acto apelado.

VIII- Que resta pronunciarse sobre la multa impuesta en la determinación del IVA con sustento en los arts. 46 y 47 inciso a) y b) de la ley de procedimiento tributario.

Que sobre el art. 46 de la ley de rito, la Sala IV de la Alzada in re “MG Promociones SRL” (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que: “... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.83 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.”

Que no puede soslayarse que el artículo 47 de ley 11.683 establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales -en lo que aquí interesa son las previstas en los incisos a), b) y c)- consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto.

En el caso concreto, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito, como así también la debida utilización de las presunciones establecidas en los incisos a) y b) del art. 47 de la citada normativa.

En efecto y frente las circunstancias ya reseñadas respecto a las inconsistencias en las operaciones con Logística Expreso S.A., se vislumbra una maniobra tendiente a engañar y falsear la realidad de los hechos, con el claro propósito de abstraerse del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, concretando un perjuicio al organismo recaudador, lo cual de no mediar actividad fiscalizadora no hubiera sido descubierto, además de no existir prueba en contrario de la cual pueda inferirse que Vulpes S.A. haya incurrido en la causal de error excusable.

Que por lo expuesto, cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo para aplicar la sanción bajo examen no han sido conmovidos y resultan suficientemente aptos para fundar tanto el encuadre como la graduación aplicada y en consecuencia, corresponde disponer su confirmación.

IX- Por lo expuesto, corresponde confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial a la decisión de la Vocal Instructora.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°)Confirmar los actos apelados en todas sus partes.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $621.371 (pesos seiscientos veintiún mil trescientos setenta y uno) equivalente a 12,66 (doce con 66/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $1.553.427 (pesos un millón quinientos cincuenta y tres mil cuatrocientos veintisiete) equivalente a 31,65 (treinta y uno con 65/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en el Expediente número EX-2023-108710398-APN-SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°925/2024 (30/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $589.713 (pesos quinientos ochenta y nueve mil setecientos trece) equivalente a 12,02 (doce con 02/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $1.474.281 (pesos un millón cuatrocientos setenta y cuatro mil doscientos ochenta y uno) equivalente a 30,04 (treinta con 04/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en el Expediente que originalmente llevará el número EX-2023-108713256-APN-SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°925/2024 (30/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.24 16:27:37 -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: 2024.06.03 09:17:50 -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: 2024.06.03 09:17:51 -03:00