Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-63123610-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Junio de 2024

Referencia: SENTENCIA / Expediente Nº 37.652-I, caratulado: "PABUELO S.A s/ apelación" y sus acumulados Nº 37.655-I, 37.773-I Y 37.774-I.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia 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 Nº 37.652-I, caratulado: **"PABUELO S.A s/ apelación"** y sus acumulados Nº 37.655-I, 37.773-I Y 37.774-I.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fojas 138/156vta. y 355/374, se interponen sendos recursos de apelación contra 4 resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas dos de ellas el 02 de mayo de 2013 y las dos restantes el 23 de abril de 2013, respectivamente. Mediante dichos actos se determinó la obligación tributaria de la recurrente frente a los impuesto al valor agregado (períodos fiscales diciembre 2005 a noviembre de 2006 y diciembre de 2006 a abril 2011) y a las ganancias (períodos fiscales 2005 a 2009 y 2010). En todos los casos se liquidan intereses resarcitorios y se difiere la aplicación de sanción con sustento en lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769.

En tanto a fs. 470/475vta. y 555/560vta, obra los recursos de apelación interpuestos por el Sr. Viola Hernán José contra las resoluciones N°62/13, 63/13, 64/13 y 65/13, mediante las cuales se determinó su obligación como responsable solidario de la firma PABUELO S.A., frente a los impuestos al valor agregado –períodos fiscales 12/2005 a 11/2009 y 12/2009 a 04/2011-, a las ganancias -períodos fiscales 2005 a 2009 y 20 2010-. En todos los casos se liquidan intereses resarcitorios y se difiere la aplicación de sanciones conforme el art. 20 de la ley 24.769, respectivamente.

En primer lugar, plantea nulidad de las resoluciones recurridas con sustento en el art. 171 inc. h) de la ley 11.683 por considerarlas arbitrarias y violatorias del debido proceso adjetivo. Sobre ello, sostiene que los actos atacados no solo se fundan en hechos no probados, sino que además han recaído en un

procedimiento administrativo en el que no se ha respetado el derecho del administrado de producir prueba de descargo.

Remarca que a pesar de solicitar y ofrecer prueba en sede administrativa, no se le otorgó la posibilidad de producirla, so pretexto de considerarlas improcedentes, afectando así su derecho de defensa. Por otra parte, articula nulidad de los procedimientos de allanamiento, mediante los cuales se extrajo un dispositivo USB, que contenía archivos que fueron sustento de los actos en crisis.

Sobre el fondo de la cuestión explica que el Fisco, determinó su obligación frente a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, sobre la base de ventas sin emitir el correspondiente comprobante y tomándose indebidamente el crédito fiscal, a partir de la investigación llevada adelante en donde se encontraron planillas y listados de operaciones con clientes, las cuales afirma que algunas estarían respaldadas con facturas o ticket y otras con “romaneos”.

Acerca de ello, explica la información contenida en el USB encontrado por la inspección y advierte que la AFIP catalogó –sin fundamentos entiende- a los archivos de la siguiente manera: ***"Detalle mes de mm aaa"*** como ***"Planillas con el detalle mensual de Producción y Ventas”,*** al ***“listado de operaciones con clientes”,*** como ***"Cuentas Corrientes de los clientes de la fiscalizada”*** y a los listados que hacen referencia a romaneos, como ***"registran sumatoria de operaciones celebradas”.***

Alega que si bien es una firma con un gran número de clientes, la atención de los mismos siempre ha sido personalizada, por lo tanto es frecuente que aquellos se comuniquen telefónicamente o envíen un emisario para solicitar cierta cantidad de un determinado producto. Para ello, agrega, realiza el correspondiente listado de operaciones con cada uno de los clientes, los cuales pueden ser respaldados con un "romaneo", presupuesta o documento equivalente, a fin de mantener un orden y la correspondiente logística interna, asegurando la mercadería comprometida y brindar la adecuada respuesta al cliente.

Asevera que cuando un cliente solicita, por ejemplo, 10 bolsas de alimento para bovinos, suele confeccionarse un "romaneo" o un presupuesto con un doble propósito: comunicarle al cliente el importe que deberá pagar, por un lado, y verificar por el otro si existe en stock la mercadería requerida o si por el contrario es necesario pedirla a algún proveedor. Y, si bien la mayoría de las operaciones concertadas mediante esa forma se perfeccionan con la correspondiente entrega de la mercadería, pago del precio y la emisión del ticket o factura, los cierto es que en otros casos se diluyen en meras intenciones, lo que explicaría porqué hay operaciones destalladas en los mencionados listados que no cuentan con el respaldo de las facturas o tickets.

Entiende que la administración no puede presumir – sin ningún otro elemento - que aquellos listados de operaciones solicitadas o presupuestadas a clientes configuren por ejemplo una "cuenta corriente”. Tal conclusión –a su criterio- transforma indicios en presunciones precisas, graves y concordantes, supuestas ventas realizadas. Ello así, alega que de haber existido tales ventas debería existir un incremento patrimonial no justificado tanto de la firma como de los socios, o en su caso, debería haber depósitos bancarios superiores a las ventas declaradas.

Afirma que demostrará con las respectivas cartas de porte que avala el traslado de las mercaderías, las facturas o documentos equivalentes emitidos por el vendedor y los pagos realizados a tal efecto, la

existencia de las operaciones impugnadas con los proveedores Juan Carlos Bresso, Blasetti Héctor

Edgardo, Doblas Gustavo Manuel y Berardo Raúl Anselmo., las facturas o documentos equivalentes emitidos por el vendedor y los pagos realizados tal efecto. Es decir,agrega, la AFIP desconoció la documentación respaldatoria de tales operaciones, tildándolas - sin fundamento - de apócrifas.

Enfatiza que ante la carencia de elementos probatorios aportados por el Organismo Fiscal, hacen a sus conclusiones meras afirmaciones dogmáticas, sin que exista razón para impugnar las operaciones de compra llevadas a cabo por mi representada con los proveedores señalados.

A su criterio, la administración pretende poner en su cabeza atribuciones que le son propias. Más, explica, ante la carencia de facultades investigativas, el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los proveedores, no se las puede imputar como propias, menos aun cuando su conducta se ajustó a derecho.

Analiza la legitimación del cómputo del crédito fiscal y argumenta que aun cuando se hubiera simulado la identidad del verdadero proveedor, interponiendo la de un sujeto inexistente, se estaría frente a un típico caso de simulación por interpósita persona. Pero en ese supuesto, esa hipotética simulación encuadraría en las previsiones del artículo 957 del Código Civil, que establece que "*la simulación no es reprobada por la ley cuando a nadie perjudica ni tiene un fin ilícito"*. En ese sentido, asevera que al ingresar las retenciones tributarias correspondientes, el Fisco no puede alegar ningún perjuicio.

Sobre esa base, solicita que en caso de resultar impugnables las operaciones de compraventa, se le restituyan los montos retenidos e ingresados, en concepto de retenciones, dado que una lectura diferente implicaría un enriquecimiento sin causa para el Fisco Nacional.

Con respecto a la responsabilidad solidaria que se le achaca al Sr. Viola Hernán José, se remite y reitera los argumentos vertidos en los escritos de apelaciones correspondiente a la firma Pabuelo S.A. Reitera que el Fisco se basa en indicios que son escasos para fundar la apelación del método presuntivo, los que no se adecuan al art. 163 de CPCCN.

Por otra parte, dice que la administración debió analizar si ha existido su responsabilidad subjetiva y acreditar el incumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo, pues debió demostrar cómo, cuándo y por qué le corresponde la responsabilidad endilgada.

Finalmente, articula la nulidad de las resoluciones por considerar que las mismas carecen de motivación, en atención que las mismas no expresaron las razones de hecho que dieron lugar a la pretensión fiscal de hacer extensiva la responsabilidad que se le exige.

Cita reconocida doctrina y jurisprudencia que abonan su tesis, ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II.- Que a fs. 174/194, 388/408, 486/498 y 570/583 la representación fiscal contesta sendos traslados de los recursos que le fueran conferidos, y solicita por las razones de hecho y derecho que expone, que se confirmen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 500 se resuelve acumular los expediente N° 37.773-I al 37.655-I y a fs. 586/586vta. se resuelve acumular los expediente N° 37.655-I y 37.774-I al presente. A fs. 750 se clausura el periodo probatorio, se eleva a la Sala “A”, y a fs. 751 se ponen para alegar, obrando a fs. 761/767vta. - solamente - el de la representación fiscal. Por último, a fs. 769 se pasan a sentencia.

IV.- Que por una razón de lógica precedencia debo expedirme sobre los planteos dirigidos a obtener una declaración de nulidad de las resoluciones apeladas con sustento en el rechazo de la prueba en sede administrativa.

Sobre el particular, cabe recordar que el rechazo de la prueba ofrecida en sede administrativa no importa un cercenamiento del derecho de defensa, garantizado en materia probatoria con el contradictorio amplio que en esta instancia se desarrolla, razón por la cual no cabe hacer lugar a la nulidad articulada por aquella, dejando a salvo que la misma ha sido fundamentada en todos los casos, conforme surge de las resoluciones que al respecto obran agregadas a los antecedentes administrativos.

En ese sentido, es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener 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 el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

Asimismo debe rechazarse la defensa articulada con sustento en la nulidad del allanamiento efectuado y la prueba obtenida en consecuencia. En efecto, toda vez que dicho allanamiento no fue declarado nulo en sede judicial, la prueba colectada resulta hábil para fundar el acto determinativo dado que este Tribunal es incompetente para declarar la nulidad de aquél procedimiento.

Por lo tanto, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada por la actora. Con costas.

V.- Que sentado ello, corresponde ahora expedirse sobre el fondo de la cuestión. Conforme surge de los antecedentes administrativos de la causa, de las tareas de fiscalización desarrolladas por la A.F.I.P. y del procedimiento determinativo que culminó en el dictado de las resoluciones que aquí se impugnan, estas tienen origen en la información emergente del sistema computarizado que poseía la actora - copiada en discos compactos y demás documental secuestrada -, obtenida mediante órdenes de allanamiento libradas por el Juez Federal competente, elementos que sirvieron para evidenciar a la fiscalización, las irregularidades cometidas por la firma.

Como consecuencia de dicho allanamiento se secuestró un equipo de computación y disco portátil, se procedió a extraer información de interés fiscal para su posterior análisis, en tres CD con idéntico contenido. Documentación informática detectada en el domicilio fiscal de la titular y demás domicilios vinculados con la misma, y que revela en forma directa las operaciones fuera del circuito legal, cometidas por la misma.

De la información en los soportes magnéticos se obtuvieron los siguientes elementos:

Dispositivo del tipo USB: encontrado en el domicilio del Sr. Gonzalez Marcelo, conteniendo Planillas con el detalle mensual de Producción y Ventas, denominadas "Detalle Mes de mm aaaa" -almacenadas en copias realizadas al momento del allanamiento -, denominadas por esta Administración Federal "Detalle Mensual de Ventas", que corresponden al periodo 01/2005 a 02/2010, mientras que en soporte papel se secuestró los mismos listados por el periodo 10/2010 y 12/2010.

"Cuentas Corrientes" de los clientes de la fiscalizada, en las que registra operaciones celebradas entre las partes, que se encuentran respaldadas con Facturas y Romaneos, cuyos importes se debitan, y Pagos/Devoluciones y/o Notas de Crédito que acreditan los importes respectivos, resultando así el Saldo a considerar para cada uno de los clientes de la firma.

Documentación en papel, consistente en comprobantes tipo X: documento no válido como Factura, titulados ROMANEO SALIDA DE MERCADERÍA, que respaldan las registraciones realizadas en las Cuentas Corrientes.

Un listado de operaciones respaldadas con comprobantes denominados "Romaneos/Ticket/Fact A y Fact B", secuestrada en el domicilio del Sr. Gonzalez Marcelo que se corresponde al período 04/2008 a 09/2009.

Se constató que a partir de período 08/2010, la actora cambió el sistema de registración, surgiendo otro archivo con el detalle de las ventas de la fiscalizada, respaldado con comprobantes tipo 'A" y "B" -, información almacenada en el directorio correspondiente al archivo: "Oficina/Detalle de Ventas.xls" comprendiendo el período 08/2010 a 05/04/2011.

De las planillas "Detalle Mensual de Ventas" acreditó que los totales de Ventas por departamento: “Mostrador y Veterinaria”, provenientes de ítems que la firma índico con origen en "Facturas", "Tickets" y "Romaneos".

Verificó que los importes totales consignados en el ítem “Romaneo” de dichas planillas se relacionan con archivos informáticos secuestrados que también se denominan “Romaneos.xls”, los cuales registran sumatoria de operaciones celebradas.

Consignó que los listados pormenorizados de los movimientos registrados como “Romaneo.xls”, coinciden con las operaciones que figuran como romaneos, registradas en los mayores de las Cuentas Corrientes de los Clientes.

Concluyó que las operaciones registradas como "Romaneos" son Ventas Omitidas de declarar, lo que surge del análisis de las Cuentas Corrientes de los Clientes, en la cual pudo comprobar que son operaciones registradas que se debitan de la misma, siguiendo igual tratamiento que las que se encuentran respaldadas por "Tickets y/o Facturas" que si están registradas en el Libro IVA Ventas.

Cotejó las registraciones en los Libros IVA Ventas, sin encontrar asentadas las operaciones respaldadas como "Romaneos", a diferencia de aquellas que si se encuentran contabilizadas como Tikets y Facturas.

Comprobó que en las Cuentas Corrientes de los clientes se registraron Ventas declaradas facturas y tickets y las No Declaradas - romaneos-, provenientes de los deptos. "Mostrador y Veterinaria".

Del registro "Detalle Mensual de Ventas" y del archivo informático "Detalle de Ventas.xls", extrajó las ventas omitidas gravadas por el Impuesto al Valor Agregado por los períodos 12/2005 a 11/2009, 12/2009 a 02/2010, 08/2010 a 04/2011, respondiendo éstas a las operaciones registradas como "Romaneos", que se corresponden con la actividad marginal realizada por la fiscalizada.

Por otra parte, analizadas las bases del Organismo Fiscal y de la circularización a los proveedores, se observaron operaciones realizadas con determinados proveedores, presuntamente apócrifos.

A tal fin, resulta imprescindible efectuar una descripción de la actividad llevada adelante por el ente fiscal y de los elementos colectados para proceder a la impugnación de las operaciones que la recurrente no conformó.

1) Blasetti Héctor Edgardo: En el periodo Fiscal marzo del 2006 se le impugno Crédito Fiscal por la suma de $ 4.368,00. No se lo pudo localizar en su domicilio fiscal ni legal, tampoco presentó DDJJ de Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales, por el período en cuestión 2006. Se encuentra en la Base APOC desde el 2006, tildado de prestanombres.

No registra ningún pago de impuestos a cargo de la AFIP. No registra bienes muebles ni inmuebles. Se encuentra calificado en el Sistema de Percepción de Riesgo y está involucrado en la Causa Judicial N° 528/08 caratulada "Oficio Judicial Blasetti y otros s/infracción Ley 24769 - Validación de Usinas", tramitada ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°1 del Dr. Javier Lopez Biscayart.

2) Doblas Gustavo Manuel: A pesar de encontrarse inscripto en la actividad de Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales, cultivo de cereales excepto los forrajeros y semillas c.n.p., cultivo de soja, venta al por mayor de cereales, no registra información alguna en el sistema del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres. Tampoco registra inmuebles o maquinaria agrícola. No pudo ser localizado en su domicilio fiscal.

Está incluido en la Base eApoc condición apócrifa tipificada “sin capacidad económica". Presentó tanto las DDJJ de ganancias como las de IVA, por el periodo fiscal 2006, en cero.

3) Bresso Juan Carlos: Se encuentra excluido del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, presenta la siguiente situación: excluido desde el 06/09/2007 por "Incorrecta Conducta Fiscal", no volviendo a figurar como inscripto nuevamente.

Está incluido en la Base eApoc condición apócrifa tipificada "sin capacidad económica".

El campo que dijo arrendar no es de propiedad de la Sra. María Paula Elvira, como informó al fisco y además el propietario del inmueble mencionado, informo que dicho campo estaba arrendado a otras firmas.

En el domicilio allanado, se secuestró la siguiente documentación:

a.- Recibos tipo "Húsares", firmados por el nombrado, confeccionados. en blanco, y otros con detalle de cobros.

b.- Facturas tipo "A" y remitos, emitidos en blanco,

c.- Cheques del Banco Regional de Cuyo, de la firma Pabuelo S.A. -Qta. 14/01/000005514-N° 17229988/9/90/1/2, emitidos el día 07/12/2007, a nombre de Juan Carlos Bresso, sin importe alguno, y endosados por el nombrado, lo que evidencia la utilización de éste Prestanombre, ya que los fondos cancelatorios de las supuestas operaciones regresarían a la fiscalizada.

d.- Recibos firmados por el Sr. Bresso, declarando haber recibido ciertos valores, requeridos al Banco Supervielle S.A., éste aporta copia de los cheques: d1) N° 17750634 por $ 200.000,00 librado contra la cuenta N° 14/01/00000554, suscripto por, el Sr. Hernan Viola con carácter de Presidente de la firma PABUELO S.A., a la orden del Sr. Bresso Juan Carlos, quien endosó y entregó el mismo a la firma CP&G S.A. (Financiera) y esta a su vez a Asoc. Mutual del Paraná; d2) N° 1740221 por $ 10.000,00 librado contra la cuenta N° 14/01/0000054, suscripto por el Sr. Hernan VIOLA con carácter de Presidente de la firma PABUELO S.A., a la orden del Sr. BRESSO Juan Carlos, endosado en primer término por él, y cobrado por Cristian Gonzalez; d3) N° 17490220 por $ 10.000,00.- librado contra la cuenta N° 14/01/00000554, suscripto por el Sr. Hernan VIOLA en su carácter de Presidente de la firma PABUELO S.A., a la orden del Sr. BRESSO Juan Carlos, endosado en primer término por él, y luego por la firma Motcor S.A.

Acredito con la información brindada por el Banco Supervielle S.A, que los cheques no tuvieron como destino final el pago al supuesto proveedor.

Del detalle de una operación respaldada por 967.180kg de maíz que fue transportado en camiones de la fiscalizada lo que implica no poder verificar el traslado transparente de los mismos.

4.- Berardo Raul Anselm: Se encuentra excluido del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, bajo la denominación "Exclusión Incorrecta Conducta Fiscal", no volviendo a figurar como inscripto nuevamente.

Está incluido en la Base eApoc - condición apócrifa - tipificada - "sin capacidad económica".

Se constató que el campo que dijo arrendar el proveedor al sr. Maza Héctor, en la Pcia. de San Luis, está afectado a la producción de ganado bovino, no siendo apto para agricultura, y desconociendo su propietario, Sr. Berardó Raul A., que nunca le alquiló el inmueble en cuestión. También se trata de arrendamientos falsos los que informa en Santiago del Estero.

No registra pago de impuestos en la Administración Federal, como así tampoco posee Maquinarias Agrícolas informadas.

Con base en los elementos recabados, se incluyó a los proveedores en la base E.APOC y se llevó adelante el procedimiento determinativo, frente a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, que concluyó en los actos ahora impugnados.

VI.- Que en ese contexto fáctico y en lo que refiere al método utilizado, cabe advertir que las

determinaciones efectuadas no merecen reprobación alguna, por cuanto no se advierten irregularidades en el procedimiento utilizado por la inspección actuante.

Aclarado ello, se analizará en primer término, la determinación de impuesto al valor agregado y luego ganancias.

Respecto a las operaciones cuestionadas realizadas con los proveedores observados, cabe señalar que su impugnación resulta razonablemente efectuada. En efecto, tal como se desprende del relato efectuado, el Fisco Nacional sustentó su pretensión a través de hechos tales como, la falta de capacidad económica para celebrar las operaciones, falta de contratos que acrediten los acuerdos para realizar las prestaciones de servicios, contradicciones en la cantidad de auto elevadores, o bien, que no se llevaron a cabo operaciones comerciales o actividades de ninguna índole con ellas.

De tal forma, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades con los proveedores cuestionados que lo llevaron a la fundada conclusión de que se estaba frente a operaciones inexistentes e impugnables.

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.

VII.- Que la actora esgrime diversos argumentos en su defensa, fundamentalmente, sostiene que las operaciones se realizaron, que la circunstancia de no ser localizado en su domicilio fiscal, no contestar los requerimientos efectuados, no presentar las DDJJ – o con saldo cero vrg. Doblas Gustavo Manuel - y el resultado del entrecruzamiento de información en la base de datos de la administración, son hechos que no pueden serle imputables. Asimismo, cuestiona la ponderación de las medidas probatorias ofrecidas.

En puntual contestación a sus agravios, cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 11/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que “*…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la*

validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

VIII.- Que tampoco pueden acogerse sus agravios dirigidos a cuestionar la impugnación de los créditos fiscales con sustento en que cumplen con los requisitos formales exigidos por la normativa vigente y que el proveedor se encontraba inscripto y autorizado para la emisión de comprobantes.

En efecto, del texto del artículo 12 de la ley de impuesto al valor agregado y normas complementarias, se desprende que para que proceda su cómputo resulta necesario que: 1) sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; 2) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; 3) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; 4) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; 5) que se vincule a operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación; 6) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al impuesto y 7) que las operaciones que originan el crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma referida también exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios. Criterio éste sostenido por la Alzada en numerosos pronunciamientos (vgd. “Impulsora Metalúrgica del Noroeste S.A.”, de fecha 8/4/2014).

En la misma dirección, cabe traer a colación la importante doctrina sentada por este Sala (en su anterior integración) en numerosos pronunciamientos (Vid por todos, “Impulso S.A.”, 27/3/1998), en la que se sostuvo que “d*e la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”. En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal)”.*

Criterio que fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en la causas “ADM Argentina SA” y “Molinos Rio de la Plata S.A.” de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que “*...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente”.*

Bajo ese marco, correspondía al actor producir la prueba que acredite fehacientemente la existencia de las operaciones con los proveedores.

IX.- Que ello así, corresponde entonces que este Tribunal analice el elenco probatorio de autos, que consiste en prueba testifical y de informes.

A fs. 708/709, 710/711 y 712/713 obran las declaraciones testimoniales, producidas con el objeto de acreditar las operaciones cuestionadas.

Debe tenerse presente que la regla de la sana crítica exige una valoración profunda y meticulosa del material probatorio colectado, que debe concatenarse entre sí a fin de extraer, a partir de ello, conclusiones válidas. Y en lo que atañe a la prueba testimonial, su fuerza probatoria dependerá no sólo de la razón de sus dichos, es decir, que se suministren circunstancias de modo, tiempo y lugar que les permitieron a los declarantes tomar conocimiento de lo que narran –que debería ser corroborado por otros medios de prueba- sino también de la atendibilidad de su testimonio. Esta se vincula con la idoneidad de su declaración para engendrar en el ánimo del juzgador el convencimiento sobre la verdad de los hechos relatados.

Y en esa dirección, si bien la circunstancia de encontrarse el testigo comprendido en alguna de las generales de la ley no elimina por sí sola su credibilidad, pero si debe valorarse su declaración con mayor severidad y rigor científico, máxime cuando sus dichos no se vean corroborados por otros medios de prueba.

Ello así, se tiene presente que los tres testigos son empleados de la firma y que sus declaraciones resultan insuficientes para tener por acreditada las operaciones cuestionadas. Todos coinciden en afirmar que la recurrente emitía los correspondientes tickets o facturas en cada operación celebrada, el lugar y la forma de la registración de la operaciones, la modalidad de venta de la empresa, entre otras, resultan a la postre afirmaciones genéricas – provocadas, por lo demás, por el tener con el que fueron formuladas las preguntas - y en modo alguno individualizan las operaciones que aquí se discuten.

Menos aún, cuando los dichos no fueron apuntalados por otro medio de prueba que permitan una mejor apreciación.

Por otra, parte a fs. 639/641 luce la contestación del Juzgado Federal de Rio IV, en el cual informa que por razones de vulominosidad resulta inviable el préstamo de la causa y en efecto a fs. 718 autoriza a los peritos contadores a tomar vista de la documentación que le fuera secuestrada a la actora, afín de realizar el informe pericial, el que - por otra parte - ante el desinterés de la actora en producirlo - a fs. 785 – se dio por decaído el derecho a su producción.

De tal forma, 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 destruir las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones determinativas del impuesto al valor agregado apeladas en autos con sustento en la impugnación de proveedores apócrifos.

X.- Que en idéntica dirección, tampoco resultan atendibles los argumentado en cuanto a que la

información sobre los ingresos bajo el concepto "romaneos" - fundamento del presente ajuste-, se trata de sólo "presupuestos", por cuento, que los listados "Detalle Mes y año"' secuestrados en el allanamiento practicado, en ningún momento hacen cita o referencia a "presupuestos o pedidos de clientes", pues la diferencia en cada planilla mensual, de los ingresos por “romaneos” por total del mes y las ventas declaradas por total del mes, así como también el total general arribado en cada uno de ellos, evidencia la existencia de operaciones marginales con el fin de evadir impuesto. Las que – como se dijo - correspondía a la actora acreditar sus dichos, lo que no ocurrió en autos, razón por la cual corresponde confirmar la postura fiscal que encuentra reposo en su accionar fiscalizador, que no fue desvirtuado por la actividad probatoria de la recurrente en esta instancia

Por lo expuesto, sólo cabe concluir en confirmar las resoluciones determinativas del impuesto al valor agregado, con costas.

XI.- Que, por su parte, corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente dirigido a obtener la devolución de las retenciones que habrían sido practicadas a los proveedores impugnados. En efecto, el derecho a repetir previsto en la ley procesal confiere legitimidad a los contribuyentes y responsables del gravamen que hubieren soportado el tributo, circunstancia que no se da en la especie, pues la recurrente actuó como agente de retención, ingresando el impuesto de otro (vid. voto de la suscripta en la causa “Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda.”, 24/08/2018 y sus citas).

Cabe reseñar que nuestro Máximo Tribunal abonó esta postura en un reciente pronunciamiento in re “*Compañía General de Granos S.A. c/AFIP-DGI”, de fecha 11/3/2021 en donde, en lo que aquí interesa, sostuvo “…Corresponde también acoger los restantes agravios de la demandada y, en consecuencia, rechazar la demanda, pues este Tribunal ha sostenido con anterioridad que los agentes de retención solo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal (Fallos: 306:1548; 324:920), y en el caso de autos resulta claro que CAGSA no ha demostrado como correspondía la existencia y acreditación de perjuicio alguno.”*

XII.- Que toda vez que las resoluciones determinativas del impuesto a las ganancias reposan en idénticos argumentos y han merecido idénticos agravios, corresponde también su confirmación, con costas.

XIII.- Que resta entonces analizar los diversos agravios dirigidos a cuestionar la procedencia de la responsabilidad solidaria determinada al Sr. Viola Hernán José, quien alega en su defensa que aquella no le corresponde, toda vez que, dicha responsabilidad no puede presumirse a efectos del incumpliendo del deudor principal, por un lado y por otro, no se acreditó – según entiende - el factor subjetivo de tal imputación.

Si bien el recurrente no articula la defensa de nulidad de las resoluciones por falta de motivación, como excepción previa sino como un agravio más vinculado al fondo de la cuestión, los cierto es que en los actos impugnados surgen claramente los hechos y el derecho en el que reposan y las razones que llevaron al juez administrativo a su dictado, sus argumentos deben ser rechazados. En efecto, tanto las resoluciones que confirieron vista de las actuaciones como las que están en crisis, aparecen fundadas y motivadas, dirigiéndose los cuestionamientos más a su disenso con las conclusiones que

efectúa el juez administrativo que a la ausencia de fundamentos.

XIV.- Que sentado lo expuesto, corresponde ahora resolver la procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria, debiéndose esclarecer su naturaleza jurídica, para extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de aquella responsabilidad.

Nos enseña D'Amati que "la doctrina tradicional había en diversas ocasiones precisado que "además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria muchas veces declara obligado al pago del tributo o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse responsable del impuesto" (D'Amati, Nicola, "Derecho Tributario, Teoría y Crítica", Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1985, pág. 363 y sgtes. y sus citas).

El ordenamiento jurídico tiene particular interés en regular –dentro de los sujetos pasivos- una figura con clara función de tutela del crédito fiscal, justificación de la existencia de la solidaridad en materia tributaria. En efecto, como señalan los Dres. Buitrago y Gamberg "la norma tributaria para tutelar el interés fiscal en la recaudación segura y rápida de los tributos, involucra con vínculos solidarios en la obligación, a sujetos a los cuales, con seguridad, no es referible la capacidad contributiva evidenciada por el presupuesto de hecho. En estos casos, la ampliación de los sujetos implicados la realiza la norma tributaria, aplicándola a sujetos pasivos de los efectos ulteriores de un presupuesto de hecho diverso en el cual, a aquellos efectos propios del hecho imponible, se agregan otros elementos" (Vid. Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2019, pág. 49 y sgtes.).

Es así que el legislador traza un mecanismo por el cual el impuesto es, por ley puesto a cargo de una determinada persona, que coincide con el partícipe directo de la situación base del impuesto y por otra norma, distinta, se establece la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado. En esa dirección, explica Jarach, sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o contribuyente) puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza (El hecho imponible, pág. 177/9).

Dicho mecanismo fue receptado por nuestra legislación tributaria, pues de acuerdo con lo que disponía el artículo 6 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, texto vigente a la sazón) "están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley...entre otros "los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonio a que se refiere el artículo 5º, en sus incisos b) y c)". Por su parte, el artículo 8 disponía –en lo que aquí interesa- que "Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables

del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…"

Como concurriera a sostener tiempo atrás, en el régimen de solidaridad previsto en nuestra legislación se destacan dos figuras, no de diversa estructura, sino que son colocadas en grado diverso: una, obligación principal y la otra, garantía de aquélla y dependiente por tanto de ella. "En consecuencia no se trata de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores cuya cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras, accesorias o subsidiarias, de tal modo que el acreedor, es decir el Fisco Nacional, puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. Así, la obligación de garantía resulta solidaria toda vez que éstos no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto sino como responsables de la deuda ajena, no quitando la solidaridad a esta obligación de garantía su carácter subsidiario (Vid. Buitrago y otras, "Procedimiento Fiscal", Errepar, Buenos Aires, 2001, pág, 76 y sgtes y sus citas).

XV.- Que en ese contexto, deben precisarse cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En ese sentido, tengo para mí que la responsabilidad descripta no es del tipo objetivo ni deriva de la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo, circunstancia que se desprende del último párrafo del inciso a) del artículo 8 en tanto dispone que aquélla no existirá si se demuestra debidamente "que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…". En ese sentido, debe destacarse que no se trata de una responsabilidad formal sino a título represivo, en tanto responde a los fundamentos de dolo o culpa a cuyos efectos deberá valorarse la conducta del responsable. Como con justeza explicara el Dr. Martínez *"la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto…..importa responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administran o de que disponen. ("Quatrocchi, Antonio Serafín" (27/9/1966)*

Como expresara en el Considerando precedente, el régimen de responsabilidad solidaria establecido en la ley se funda en la violación de las obligaciones que la ley pone en cabeza de aquellos que administran o disponen los bienes de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Responsabilidad, que como se dijo es a título represivo. De allí que recaerá en ellos la acreditación de la ausencia de responsabilidad.

En ese contexto, cabe señalar que los argumentos esgrimidos en esta instancia no alcanzan a destruir las circunstancias tenidas en cuenta por el juez administrativo ni a destruir los elementos de prueba colectadas.

En efecto. Debe tenerse presente que conforme surge de las actuaciones administrativas, según los testimonios de los empleados, el Sr. Hernán Viola abonaba los sueldos (v. fs 150 del cuerpo de allanamiento). Asimismo, consta que fue quien suscribió los balances generales de la firma en carácter de presidente (v. fs. 45 y 56 a 65 del cuerpo de responsabilidad solidaria). Asimismo, suscribió un mutuo con fecha cierta el 23/11/2006, entre la llamada "mutuante" y la empresa. (v. fs. 67 del cuerpo responsabilidad solidaria).

Además, consta su solicitud para ingresar al Centro Empresario, Comercial, industrial y de Servicios de Rio IV con fecha 19/11/2007 y el informe de accidente de trabajo y enfermedad profesional firmado y sellado por el Sr. Viola en carácter de presidente.

De tal forma habiendo quedado acreditadas las tareas y responsabilidad asumidas en su carácter de Presidente y frente a la ausencia de elementos probatorios que acrediten que el deudor principal lo coloco en la imposibilidad de cumplir con la obligación a su cargo, corresponde confirmar el criterio fiscal en este aspecto, 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 lo 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 especifica 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 la 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 Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).*

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes. Con costas.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.13 16:44:35 -03:00

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.06.13 19:41:59 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: 2024.06.14 14:01:16 -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: 2024.06.14 14:01:17 -03:00