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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-63154013-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Junio de 2024

Referencia: VOCXI - Sentencia - Expediente EX-2020-83049543- -APN-SGAI#TFN (y sus acum. EX-2020-83058110- -APN-SGAI#TFN y EX-2020-83063824- -APN-SGAI#TFN) “Mafeso S.R.L. s/ recurso de apelación”.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10°Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **EX-2020-83049543--APN-SGAI#TFN (y sus acumulados EX-2020-83058110- -APN-SGAI#TFN y EX-2020-83063824- -APN-SGAI#TFN)** caratulado **“Mafeso S.R.L. s/ recurso de apelación”.**

La Dra. O’Donnell dijo:

I. Mafeso S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas el 25 de junio de 2020 por la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Centro II de la Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N° 35/2020, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2014 a 2017, y se lo intima a ingresar $5.041.733,18, en concepto de capital, más intereses resarcitorios.

b.- la Resolución N° 36/2020, en la que se intima el pago del impuesto a las salidas no documentadas por erogaciones efectuadas entre 2014 y 2017, por $5.527.207,13, más intereses resarcitorios.

c.- la Resolución N°37/2020, en la que se impugnan los créditos fiscales del impuesto al valor agregado computados en las declaraciones juradas presentadas en los períodos fiscales 01/2014 a 08/2017 y se lo intima a ingresar un saldo de $3.020.971,15, más intereses resarcitorios.

En dichos actos se hizo reserva de juzgar la conducta infraccional de Mafeso S.R.L. por los periodos fiscales comprendidos en las determinaciones de oficio, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal, Mafeso S.R.L. explica que los ajustes notificados en las Resoluciones se originan en las tareas de fiscalización que se sustanciaron bajo la O.I. N°1.706.909 a las resultas de las cuales se calificaron como apócrifos a algunos de sus principales sus proveedores: Línea Profesional Uniformes S.A., Orientech S.A. BD Textil S.A., Edycyr S.A., Westfield Block S.A., Estiltex S.A., Shomer S.A., Grupo Textil Sur S.R.L. y Rodas Analía Noelia.

Informa que a requerimiento de la fiscalización aportó el IVA compras, el listado de facturas de los proveedores observados y documentación respaldatoria de las operaciones efectuadas con los mismos; asimismo, ofreció prueba pericial contable a fin de acreditar su veracidad y se queja porque fue rechazada en desmedro de su derecho constitucional de defensa en juicio.

Se agravia de las resoluciones recurridas por entender que las mismas se sustentan en forma exclusiva en indicios sin entidad suficiente respaldarlas y sin tener en cuenta la prueba aportada y ofrecida.

Señala que tampoco se consideraron las existencias finales al cierre de los ejercicios según los balances, como así tampoco la venta de dichos productos a terceros que –a su entender- demuestran la real existencia de las operaciones.

A continuación, realiza un análisis de la situación de los proveedores cuestionados y destaca que su inclusión en la base Apoc de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la mayoría de los casos tuvo lugar dos años después de haber finalizado la relación comercial con los mismos.

Sostiene que si la Administración Tributaria afirma la inexistencia de operaciones comerciales que se encuentran debidamente registradas, contabilizadas y documentadas, recae sobre ella recae la carga de acreditarlo. Agrega, por otro lado, que no está controvertida la documentación de las operaciones con comprobantes que cumplen con todos los requisitos, ni su registración en los libros pertinentes.

Alega así que se pretende que Mafeso S.R.L. se convierta en una suerte de guardián del cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellos con los que contrata, traspasándole las obligaciones que son propias de la Administración, e incurriendo en contrariedades desopilantes, como dar de alta a una empresa en los impuestos, otorgar autorizaciones para facturar, para después sostener que es una empresa fantasma y/o que no tiene capacidad para realizar las operaciones que generaron los créditos fiscales y los gastos cuestionados.

En cuanto a los pagos, manifiesta que fueron bancarizados mediante la entrega de cheques y que el hecho de que el cheque haya sido cobrado por un tercero distinto al proveedor, no obsta la existencia del pago.

Por último, plantea la inconstitucionalidad de la reforma introducida por la ley 25.239 al art.166 de la ley 11.683. Para ello, sostiene que es indiscutible que el derecho a ofrecer y producir prueba integra la garantía del debido proceso, y que resulta indispensable a fin de cumplir con el esclarecimiento de la verdad material. Consecuentemente, dice que el artículo citado cercena el derecho de los contribuyentes a presentar pruebas, en violación también del derecho constitucional al debido proceso.

Cita jurisprudencia y doctrina, aporta prueba documental consistente en la copia de 137 facturas y 198 recibos de pago por las mismas y 16 Remitos, declaraciones juradas del SICORE y capturas de pantalla de

la Base APOC, y ofrece la producción de pruebas informativa y pericial contable y solicita, en consecuencia, que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II. Mediante los IF-2021-11447862-APN-DTD#JGM, IF-2021-20215003-APN-DTD#JGM y el IF-2021-23145695-APN-DTD#JGM, el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas.

Por sentencia del 25/3/2021, se dispone la acumulación del EE-2020-83058110-APN-SGAI#TFN al EE-2020-83049543-APN-SGAI#TFN y en la del 31/10/2022, la del EE-2020-83063824-APN-SGAI#TFN.

III. A través de la PV-2022-136974966-APN-VOCXI#TFN obra el auto de apertura a prueba, en el que se hace saber a Mafeso S.R.L. que los antecedentes administrativos fueron acompañados con la contestación del recurso de apelación presentado en uno de los expedientes acumulados; además, allí se rechaza la prueba informativa ofrecida por inconducente y dilatoria. En dicha oportunidad, se hace lugar parcialmente a la prueba pericial contable ofrecida. Por presentación del 13/8/2021, Mafeso S.R.L. solicitó a este Tribunal que designara el perito de su parte, conforme a lo dispuesto en el art. 44 del Reglamento de Procedimiento a esa fecha vigente. Dicha designación obra en la PV-2021-99355954-APN-SGAI#TFN.

Atento al tiempo transcurrido desde el auto de apertura a prueba, en la PV-2023-45766536-APN-VOCXI#TFN se intimó a Mafeso S.R.L. para que presente el informe pericial contable, bajo apercibimiento de dar por decaído el derecho a producir dicha prueba.

A través del IF-2023-53045218-APN-DTD#JGM, los peritos contadores designados por ambas partes informaron que Mafeso S.R.L. puso a su disposición únicamente el libro IVACompras N°1 de fecha 6/11/2012y un libro IVA compras sin rubricar, y hacen saber la imposibilidad de cumplir con la tarea encomendada.

En atención a lo manifestado, previo traslado a las partes, mediante la PV-2023-111812968-APN-VOCXI#TFN se declara el cierre del período probatorio y a través de la PV-2024-35629058-APN-VOCXI#TFN se elevan las actuaciones a consideración de la Sala. Por último, al no haberse presentado el informe correspondiente a la prueba pericial contable admitida, en el IF- IF-2024-61866837-APN-VOCXI#TFN quedaron en estado para dictar sentencia.

IV. Corresponde analizar la legitimidad de las Resoluciones recurridas a la luz de los agravios formulados y las pruebas obrantes en las actuaciones, tanto las administrativas como las de los Expedientes iniciados ante este Tribunal.

Surge de los Considerandos de dichos actos que, luego de sustanciarse el procedimiento de fiscalización iniciado a Mafeso S.R.L., se impugnaron las operaciones de compra de mercadería textil a proveedores que luego de una exhaustiva investigación realizada a cada uno de ellos fueron calificados de apócrifos: Línea Profesional Uniformes S.A., Orientech S.A. BD Textil S.A., Edycyr S.A., Westfield Block S.A., Estiltex S.A., Shomer S.A., Grupo Textil Sur S.R.L. y Rodas Analía Noelia.

Para ello se tuvo en cuenta aspectos tales como a) la imposibilidad de localizarlos en sus domicilios, fiscal y alternativo, al igual que a sus representantes (vgr. Grupo Textil Sur S.R.L., Orientech S.A., Westfield

Block S.A., Rodas Analía Noelia., Shomer S.A., BD Textil S.A., Línea Profesional Uniformes S.A.); b) los proveedores carecían de bienes registrables y no contaban con personal en nómina (vgr. Grupo Textil Sur S.R.L. Orientech S.A., Westfield Block S.A.); c) no presentaban declaraciones juradas en ningún gravamen, ni tenían acreditaciones bancarias (vgr. Analia Noelia Rodas y Grupo Textil Sur S.R.L., en este último caso, a pesar de tener ventas informadas por $34.858.269,55 en el 2016 y $7.215.763,66 en el 2017).

En los proveedores Orientech S.A. y Edycyr S.A., se detectó también que su domicilio fiscal coincidía con el de otros 21 contribuyentes; sin embargo, fueron desconocidos por la persona que atendió a la fiscalización. Orientech S.R.L. tenía ventas informadas por $50.751.291,81 y acreditaciones bancarias por $3.763.925 y se constató también que la IP desde la cual se emitieron sus facturas fue utilizada por más de una empresa calificada como apócrifa, es decir, según el criterio fiscal, creada al único efecto de generar la venta de facturas.

Además, en Orientech S.R.L., el señor Roca –nombrado también como presidente de otro proveedor, Edycyr S.A.- y titular de las cuentas bancarias, directamente desconoció ante la fiscalización conocer a Mafeso S.R.L.

Por su parte, se tuvo en cuenta que una de las socias de Grupo Textil Sur S.R.L. era una jubilada que no presentaba declaraciones juradas y que, en general, los integrantes de las sociedades no tenían ningún tipo de solvencia patrimonial; por otro lado, varios de los directores, socios y/o personas vinculadas a los proveedores impugnados tenían vinculación con otras sociedades incluidas en la base apoc bajo la calificación de “usinas sin capacidad económica”. Este es el caso de Shomer S.A., Westfield Block S.A., Estiltex S.A.

En el caso de BD Textil S.A. la persona que atendió la fiscalización en el domicilio fiscal desconoció *a los contribuyentes que registran allí su domicilio fiscal*, constatándose que después de la visita dicho proveedor modificó su domicilio fiscal y con ello la Agencia a la que pertenecía. Esta empresa tenía ventas informadas por $88.704.698,47 en el período fiscal 2015, sin signos de tratarse de una empresa en marcha, de acuerdo al relevamiento de la fiscalización.

Estiltex S.A., por su parte, además de las inconsistencias ya señaladas, las personas de contacto que fueron informadas manifestaron no tener ninguna relación con Mafeso S.R.L., además que una de ellas, no tenía CUIT.

Sobre Línea Profesional de Uniformes S.A. debe decirse que no pudo ser localizada y si bien declaró ventas en el IVA en el ejercicio 2016 por $213.915.337,23, sus acreditaciones bancarias sólo fueron por $13.079.039. En este caso también, se verificó que de la IP desde la cual se emitieron las facturas se emitieron las de otros 10 contribuyentes.

Para terminar, Westfield Block S.A. declaraba ejercer muchas actividades disímiles. La persona que atendió a la fiscalización en el domicilio fiscal declarado manifestó que ya no era cliente del estudio y que no sabía su domicilio actual, entre otras inconsistencias que llevaron a que la fiscalización concluyera, al igual que en los demás casos, que se trataba de una usina cuya actividad era en realidad la venta de facturas.

Todo ello tuvo como resultado la impugnación de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado al desconocerse la realidad de las compras de telas y demás mercadería textil, como así la impugnación de los gastos deducidos en el impuesto a las ganancias por desconocerse su efectiva realización; por último, la intimación del impuesto a las salidas no documentadas por los pagos de las erogaciones con dichos proveedores.

a.- Ajustes en el impuesto a las ganancias – Res. N° 35/2020.

El juez administrativo impugnó los gastos deducidos por las operaciones con los proveedores objetados en los periodos fiscales 2014 a 2017 en razón de su falta de capacidad operativa y económica para realizar las ventas de productos textiles documentadas en los comprobantes fiscales que extendieran a Mafeso S.R.L. Lo que ésta tenía que demostrar entonces es que los gastos efectivamente existieron, para luego recién analizar su necesidad en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen.

Sin embargo, no existe ningún elemento en las actuaciones administrativas de la efectiva existencia de las compras. En efecto, la documentación aportada por Mafeso S.R.L. en este Tribunal tan solo prueba la emisión de comprobantes fiscales y recibos de pago, mas nada indica sobre la efectiva realización de las operaciones.

Tampoco en esta instancia se rindió prueba alguna con dicho propósito, desde el momento que la prueba pericial contable cuya producción fue admitida, no fue realizada por la propia negligencia de Mafeso S.A. En efecto, los peritos designados para realizar dicha tarea informaron la imposibilidad de hacerlo debido a que ésta sólo puso a su disposición el libro IVA compras N°1 de fecha 6/11/2012 y un libro IVA compras sin rubricar, insuficientes para expedirse sobre los puntos de pericia ofrecidos.

A ello debe agregarse la cantidad y entidad de las inconsistencias detectadas por las áreas de fiscalización a los proveedores los que o bien no fueron ubicados en sus domicilios o, si fueron ubicados, declararon expresamente desconocer a Mafeso S.A. A ello debe sumarse aspectos tales como la vinculación existente entre varios integrantes y dirigentes de las empresas con otras también calificadas como usinas de facturas apócrifas, la insolvencia y falta de capacidad económica y financiera también de éstos, el uso de IP comunes para emitir los comprobantes fiscales de varios de ellos, lo que da cuenta de un entramado de empresas constituidas más para facturar que para producir bienes o prestar servicios.

A ello debe agregarse como notas relevantes de la falsa existencia de los proveedores la falta de empleados y de activos, como máquinas, para producir y comercializar la mercadería textil, y la falta de entidad en los montos de las acreditaciones encontradas en sus cuentas bancarias a pesar de los importantes volúmenes facturados, en algunos casos superiores a los $200.000.000 por año.

Se trata las anteriores de algunas de las muchas anomalías constatadas por la fiscalización que dan clara cuenta que las operaciones que dieron lugar a la deducción de los gastos no existieron, sin que Mafeso S.R.L. haya probado en contrario. Por ende, los ajustes notificados en la Resolución N° 35/2020 resultan conforme a derecho.

b.- Intimación por impuesto a las salidas no documentadas -Res. N° 36/2020.

En cuanto a la intimación de pago de este gravamen, de la propia Resolución N° 36/2020 surge que si bien Mafeso S.R.L. aportó a la fiscalización la copia de las cuentas corrientes, de las órdenes y de los recibos de pago no acreditó la cancelación de las operaciones, por lo que no existen elementos para determinar quiénes fueron los beneficiarios de los fondos. Este es, precisamente, el supuesto que da origen al impuesto reglado en el art. 37 de la ley del gravamen.

Cierto es que el art. 38 de la misma ley establece una excepción para el caso de adquisiciones de bienes, pero en el caso, conforme a lo ya expuesto, tampoco se ha acreditado que efectivamente tuvieron lugar, ni por ende que su destino fue su integración al proceso productivo y/o comercial de Mafeso S.R.L.

En esta instancia, ya se dijo, no se rindió la prueba pericial contable que fue admitida también para probar los extremos antes indicados, por lo que corresponde confirmar también la Resolución N° 36/2020.

c.- Ajustes en el impuesto al valor agregado -Res. N° 37/2020.

Respecto a la impugnación de los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas de este gravamen por las compras efectuadas a los proveedores, y contrariamente a lo que invoca Mafeso S.R.L. en su recurso de apelación, era a él al que le correspondía demostrar su efectiva realización por así disponerse en la ley 11.683, por lo que debe analizarse la prueba rendida con dicho propósito.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles..."*.

Similares consideraciones hizo en “ADM Argentina S.A.” del 10 de marzo de 2015 y en “Molinos Río de la Plata S.A.” del 25 de agosto de 2015, entre muchas otras, en una doctrina que sigue vigente en la fecha.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que *“…el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 14/08/12)”* – conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del

vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente vendieron los productos textiles, por ende, si le asiste a Mafeso S.R.L. el derecho a computar el crédito fiscal de los comprobantes fiscales extendidos por éstos, a pesar de las múltiples irregularidades invocadas por el juez administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo por la Administración Tributaria a cada uno de ellos.

Una vez más, Mafeso S.R.L. no aportó ni rindió ninguna prueba tendiente a demostrar las adquisiciones a los proveedores, es decir que les adquirió a ellos las telas y demás productos. Ello, sumado a la cantidad y gravedad de las inconsistencias que se les detectaran, a las que se hizo referencia más arriba al tratar los ajustes en el impuesto a las ganancias, llevan a confirmar también la pretensión fiscal en el impuesto al valor agregado.

Como dijo la Cámara en el precedente "Avital S.A." antes citado –"*…, no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos de sus proveedores sino de exigirle que acredite la supuesta existencia de las operaciones en cuestión"*.

Lo expuesto es suficiente para confirmar la Resolución N°37/2020.

Por ello, se confirman las Resoluciones recurridas en todas sus partes, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en cada una de ellas que se devengan automáticamente (art. 37, ley 11.683) y respecto de los cuales no se formularon agravios específicos, con costas (art. 184, quinto párrafo, ley 11.683).

Por la forma en que se resuelve, resulta insustancial referirse al resto de los agravios, en particular el referido a la inconstitucionalidad del art.166 de la ley 11.683 si se tiene en consideración que en esta instancia se hizo lugar parcialmente a las pruebas ofrecidas por el recurrente, por lo que no se advierten la violación de las garantías constitucionales que se invocan agredidas.

El Dr. Martín dijo:

Adhiero a la decisión que adopta la Vocal Instructora por similares argumentos.

La Dra. Gómez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora.

En atención al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar las Resoluciones Nros. 35/2020, 36/2020 y 37/2020, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Mafeso S.R.L., teniendo para ello en consideración la naturaleza de la causa, el monto del litigio, las etapas procesales cumplidas, y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por la ley 27.423:

a) Por su actuación en el Expediente EX-2020-83049543- -APN-SGAI#TFN, en la suma de $1.290.953

por la representación procesal, equivalente a 24,58 UMA, y en la suma de $3.227.383 por el patrocinio letrado, equivalente a 61,46 UMA.

b) Por su actuación en el Expediente EX-2020-83058110- -APN-SGAI#TFN, en la suma de $1.421.895 por la representación procesal, equivalente a 27,08 UMA, y en la suma de $3.554.738 por el patrocinio letrado, equivalente a 67,70 UMA.

c) Por su actuación en el Expediente EX-2020-83063824- -APN-SGAI#TFN, en la suma de $767.664 por la representación procesal, equivalente a 14,62 UMA, y en la suma de $1.919.161 por el patrocinio letrado, equivalente a 36,55 UMA.

3) Regular los honorarios del Contador Público Gustavo Alberto Yañez por su actuación en el Expediente como perito designado a propuesta del Fisco Nacional que, en este caso particular, corresponden en la suma de $500.000 equivalente a 9,52 UMA a cargo de Mafeso S.R.L., teniendo en consideración las pautas establecidas por la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.14 14:33:56 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.14 14:35:02 -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: 2024.06.14 14:39:16 -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: 2024.06.14 14:39:17 -03:00