Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-61423851-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 6 de Junio de 2025

Referencia: 39.747-I Y AC, METALCRIS S.A., SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver el expte. **39.747-I** y su acumulado **44.584-I** caratulado **“METALCRIS S.A. s/ recurso de apelación”**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 552/580vta. se interpuso recurso de apelación contra la Res. 86/2014 que determinó de oficio el IVA de los períodos fiscales 01/2007 a 11/2008 y el saldo de libre disponibilidad del período 4/2009, intimó su pago con más los intereses resarcitorios; y aplicó una multa graduada en dos veces el impuesto supuestamente evadido de los períodos 1 a 12/2007 (cfrme. arts. 46 y 47 inc. “b”, ley 11.683) y dejó en suspenso la aplicación de sanción por los períodos 1 a 11 de 2008 (cfrme. art. 20 de la ley 24.769, entonces vigente). Finalmente, a fs. 675/683vta. se interpuso recurso de apelación contra la Res. 186/2015, que aplicó una multa equivalente a un tercio del mínimo legal del IVA del período 8/2007 (cfrme. arts. 46 y 47 inc. “c”, ley 11.683).

II. Que el ajuste fiscal se fundó en la impugnación del crédito fiscal del IVA originado en operaciones de compra.

La recurrente afirmó que la demostración del circuito económico-financiero de la operatoria llevada a cabo debió satisfacer los requerimientos del fisco y, si éste observó anomalías en el accionar de los proveedores debió encaminar su pesquisa impositiva hacia ellos.

Reiteró que los eventuales incumplimientos de obligaciones formales o sustanciales a cargo de los proveedores no implican responsabilidad alguna en cabeza de Metalcris S.A.

Mencionó que la inclusión de los proveedores en la base Apoc fue realizada con posterioridad a la fecha en que Metalcris S.A. realizó las operaciones con ellos. Acompañó la constancia de la consulta realizada a la página web de la AFIP verificando la vigencia del CAI consignado en las facturas de los proveedores impugnados.

Constató que los cheques fueron acreditados en una cuentabancaria, esto es, que no fueron cobrados por ventanilla, cuando de la contestación del Banco Credicoop se desprende que los cheques fueron emitidos con la leyenda “no a la orden”.

A pesar de que el fisco informó que no pudo localizar al Sr. Palacios, demostró que se había apersonado ante el organismo presentando la información solicitada.

Indicó que acreditó -mediante fotografía- que el vehículo dominio FZO750, utilizado para el traslado de mercadería del Sr. Mac Donald y Riolem S.R.L., corresponde a un camión.

Manifestó que en los dos expedientes hay constancias de los requerimientos a las imprentas que figuran al pie de la documentación con la constatación de la autorización.

Planteó que las firmas del Sr. Sabbione insertas en los cheques y distinta documentación de AFIP no se condicen al igual que sus declaraciones.

Afirmó que la vista conferida oportunamente y la Res. 86/2004 son nulas de nulidad absoluta por carecer de motivación y congruencia en los términos del art. 7 y concordantes de la ley 19.549, por tomar en cuenta indebidamente presupuestos que reniegan contra la normativa y la realidad fáctica. Agregó que también se conculcó su derecho de defensa al no permitírsele que se produzcan en sede administrativa las pruebas periciales ofrecidas.

Resaltó que las diferentes operaciones facturadas efectivamente existieron, siendo dicha existencia una condición indispensable para haber obtenido el producto final que luego salió a la venta.

Hizo hincapié en que resulta claro que si bien le cabe al contribuyente aportar elementos tendientes a demostrar la existencia del proveedor y la efectiva realización de las operaciones, por otra parte, es deber del fisco acreditar que las operaciones efectuadas no fueron realizadas por las empresas proveedoras. En este sentido, destacó que lo correcto hubiera sido investigar con profundidad a quienes poseían las irregularidades que se detallaron en la resolución apelada.

Constató que en todos los casos existen remitos emitidos por los proveedores en los que consta la remisión de la mercadería por el proveedor y la consecuente entrega. Advirtió que la demostración del lugar de salida de la mercadería como del transporte utilizado no constituyen un requisito legal que invalide la sustantividad de las operaciones. No se conformó con demostrar la existencia y/o actividad de los proveedores, sino que además demostró la correspondencia entre dicha actividad y las facturas impugnadas por el fisco.

Con respecto a la multa impuesta en la Res. 86/2004, indicó que al no existir el elemento objetivo deviene innecesario pronunciarse por el aspecto subjetivo adicionando que su conducta se ajustó a derecho, sin infringir ninguna norma legal.

En lo tocante a la Res. 186/2015 por la impugnación del proveedor Metal Plastic S.A., planteó que el fisco se limitó dogmáticamente a encuadrar el supuesto dolo en el simple hecho de haber presentado la ddjj rectificativa. Agregó que el fisco debió explicitar debidamente las circunstancias de hecho y derecho por las que ignoró la aplicación del art. 45 de la ley 11.683.

Asimismo, hizo extensivo el pedido de nulidad por haberse conculcado su derecho de defensa; al igual que

los agravios de fondo referidos a la errónea apreciación del fisco sobre los hechos.

Manifestó que la presentación de la ddjj rectificativa por el ajuste del proveedor Metal Plastic S.A. fue anterior al corrimiento de la vista, reuniendo por lo tanto el carácter de voluntaria y espontánea al no existir una determinación de oficio.

Finalmente, solicitó el reencuadre de su conducta en la figura del art. 45 de la ley 11.683.

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 591/610 y fs. 701/711 se presentó el fisco nacional y contestó los traslados de los recursos, acompañó los antecedentes administrativos (en adelante a.a.) y solicitó que oportunamente se rechace el recurso, con costas.

IV. Que a fs. 620 se abrió la causa a prueba, a fs. 725 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 731 se pusieron autos para alegar, haciendo uso de su derecho el fisco a fs. 747/749vta. A fs. 743 la actora informó que el 23/3/2017 se acogió al régimen dispuesto por la ley 27.260, por lo que solicitó que se la tenga por desistida de la acción y del derecho en los términos de dicha norma. Finalmente, a fs. 770 se llamaron autos a dictar sentencia.

V. Que a fs. 717/717vta. obra la sentencia del Tribunal en pleno por la cual se acumuló el expediente que originariamente tramitó bajo el N° 44.584-I al que lleva el 39.747-I.

VI. Que en primer lugar cabe tratar la presentación de fs. 743. En ella, el representante de la actora informó –siete años después- el acogimiento de su "cliente" (SIC) al régimen dispuesto en la ley 27.260; por lo que "*…solicito se lo tenga por desistido de la acción y del derecho en los términos establecidos por la norma*"; a la vez que acompañó el plan de facilidades de pago N° J290697 con fecha de consolidación 23/3/2017 a pagar en 61 cuotas e informó que el mismo se encuentra "totalmente cancelado".

A fs. 761, este Tribunal intimó a la actora para que acompañe el F.408 correspondiente y/o en su defecto, desista de la acción y del derecho, **incluso el de repetición**, bajo apercibimiento de lo que hubiere lugar en derecho (resaltado del original); todo ello según lo requerido expresamente por la ley 27.260 (art. 53) y su norma reglamentaria RG 3920/2016 (art. 11). Dicha intimación no fue cumplida por la actora, no obstante estar debidamente notificada (v. fs. 758). A su vez, a fs. 769 el fisco informó –a requerimiento de este Tribunal- que la recurrente no presentó el F. 408 ante la Administración, sin perjuicio de haber regularizado la pretensión fiscal sustantiva en el plan identificado bajo el N° J290697 que se encuentra cancelado.

Cabe recordar que la norma legal cuya aplicación solicita la propia actora, ley 27.260, expresamente exige que el contribuyente *"…se allane incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos"* (art. 53); y su norma reglamentaria, RG 3920/2016, claramente dispuso que *"En el caso de incluirse en este régimen de regularización deudas en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, los contribuyentes y/o responsables —con anterioridad a la fecha de adhesión— deberán allanarse y/o desistir de toda acción y derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos por los que formulen el acogimiento, mediante la presentación del formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo), en la dependencia de este Organismo en la que se encuentren inscriptos y*

que resulten competentes para el control de las obligaciones fiscales por las cuales se efectúa la adhesión al régimen establecido en el Título II del Libro II de la Ley N° 27.260. La citada dependencia, una vez verificada la pertinencia del trámite y realizado el correspondiente control, entregará al interesado la parte superior del referido formulario, debidamente intervenido, quien deberá presentarlo ante la instancia administrativa, contencioso-administrativa o judicial en la que se sustenta la causa".

En consecuencia, y ante la ausencia de cumplimiento por parte de la actora de la intimación efectuada por este Tribunal y no habiendo además presentado el F. 408, corresponde rechazar el desistimiento formulado por la recurrente en los términos en que fue planteado, con costas y continuar con la tramitación de la causa.

VII. Que primeramente debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes sino sólo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VIII. Que inicialmente corresponde me expida con relación al agravio de nulidad articulado por la actora, toda vez que el mismo, de ser acogido favorablemente, pondría fin al litigio.

Al respecto, cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del mismo. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva los antecedentes y razones que justifiquen su dictado.

Por su parte, es doctrina pacífica de este Tribunal que la prueba no admitida durante el trámite de determinación, puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia, lo que ocurrió en la presente causa en la que la recurrente tuvo ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos, sin que se advierta en qué medida vio afectada la garantía de la defensa en juicio, puesto que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso, en atención a que, tal como surge del propio acto apelado, el fisco expuso las razones por las que denegó las probanzas propuestas (v. fs. 41 y 673), y como ya se expuso, la actora tuvo oportunidad de ofrecer nuevamente la prueba en sede de este Tribunal.

Asimismo, debe señalarse que existen actos preliminares o preparatorios tendientes a instrumentar el procedimiento dispuesto por el art. 17 de la ley 11.683, como lo es el acto por el cual se corre vista al contribuyente de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos formulados por el fisco. En esta línea, cabe precisar que la finalidad de la vista es iniciar el procedimiento de determinación de oficio, garantizándose el derecho de defensa del contribuyente en el que se contempla como requisito legal que conste claramente el cargo formulado y, en su caso, el encuadre normativo que surge "prima facie" del acto u omisión constatados y su debida notificación, lo que se encuentra debidamente cumplido en autos. Este acto se relacionará –luego- con uno posterior en el que se evaluará no sólo el ajuste con los cargos anunciados sino también la conducta del presunto responsable a la luz del encuadre normativo efectuado

–como se afirmó- *prima facie*, pero teniendo en cuenta las constancias y argumentos del descargo y la prueba del contribuyente. Al respecto, tiene dicho reiteradamente nuestro más Alto Tribunal *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior"* (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio *"...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros).

Del análisis del acto apelado como de las actuaciones seguidas por el fisco no se observa que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa de la apelante, resultando su planteo en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión

que este Tribunal está llamado a resolver. Por ello, corresponde rechazar la nulidad planteada por la actora.

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas a su respecto.

IX. Que ahora procede analizar la cuestión de fondo, consistente en la impugnación del crédito fiscal del IVA originado en las operaciones efectuadas con los siguientes proveedores: Carlos Marcelo Palacio, Alberto Roberto Mac Donald, Manumet S.R.L., Riolem S.R.L., Carlos Alfredo Quiroz, Alucob S.A. y Hugo Alberto Sabbione.

De los antecedentes administrativos (a.a.) surge que las presentes actuaciones tuvieron su origen en las verificaciones que efectuó la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores en las que constató la registración de operaciones con proveedores sin capacidad operativa/financiera. En este sentido, en la resolución apelada se destacó que la verificación bajo la OI 404.887, antecedente de la OI 572.325, culminó con la inspeccionada prestando conformidad a los ajustes derivados de la impugnación de los créditos fiscales por las operaciones con el proveedor Metal Plastic S.A. Por ello, en el marco de esa intervención se solicitó una nueva orden de intervención que permita corroborar la validez del resto de los proveedores observados (v. fs. 747/765 Cpo. IV OI 572.325, a.a. y fs. 03/06 cuerpo atado por cuerda exp. 44.584-I).

Así, se inició la fiscalización en el IVA por los períodos 01/2007 a 12/2008, ampliándose posteriormente al período fiscal 04/2009.

Como resultado de tal fiscalización, las observaciones de la inspección fueron las siguientes:

Carlos Marcelo Palacios: Se encuentra inscripto en "Alquiler de maquinaria de construcción e ingeniería civil", "Transporte automotor de cargas", "Venta al por mayor de artefactos para el hogar, eléctricos, a gas, kerosén u otros combustibles", "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." y "Servicios n.c.p.". Fue incluido en la base Apoc el 28/07/2010, "sin capacidad económica", no fue localizado, no se presentó a pesar de habérsele efectuado requerimientos. Su domicilio comercial no existe. No posee inmuebles ni rodados. Posee una cuenta en el Banco Francés con acreditaciones esporádicas hasta el 2007. Su última ddjj de IVA presentada fue en 04/2010 en "0", y la última ddjj presentada en el IG en el ejercicio 2009, también en "0". Se contactó telefónicamente con la empresa transportista, Trans Plus y la persona que

atendió informó desconocerla. Metalcris S.A. no aportó datos adicionales para ubicar al Sr. Palacios. Según los remitos aportados, los vehículos para efectuar el traslado no se corresponden con un rodado de carga que permita el traslado de los kilos detallados en los remitos 2114 y 2119 -TAM261 es un VW Senda y WTX128, es un Chevrolet C10-. No pudo ser localizado al no existir la numeración de la dirección que surge de las facturas de venta. La muestra de los cheques del Banco Credicoop indica que fueron emitidos al Sr. Palacios y endosados por éste a favor de la Coop. Viv. Cred. y Cons. del Once Ltda. y Sociedad de Bolsa Los Andes. No registra empleados en relación de dependencia ni es empleador (v. fs. 143/191 Cpo. "Anexo OI 404.887", fs. 262/269, 303, 307 y 418/419, Cpo. IVA OI 404.887, fs. 146/149, Cpo. Palacios, a.a.).

Alberto Roberto Mac Donald: Se encuentra inscripto en "Venta al por mayor de mercancías n.c.p.", "Transporte automotor de cargas m.c.p.", "Servicios de publicidad" y "Venta al por mayor de productos de madera excepto muebles". Fue incluido en la base Apoc el 18/10/2010 "sin capacidad económica", y surge su resistencia a la fiscalización. No posee bienes registrables, ni cuentas bancarias, ni acreditaciones. Declaró montos poco significativos en sus DDJJ y realizó pagos mínimos en IVA. Según los remitos aportados, los vehículos para efectuar el traslado no se corresponden con un rodado de carga -AWX789 es un Renault Clio y el PTX130, no existe-. No cumplió el requerimiento enviado por el fisco; la muestra de los cheques del Banco Credicoop indica que fueron emitidos a Mac Donald y endosados por éste a favor de Cerealera Azul S.A. y Delta Sociedad de Bolsa. No registró empleados bajo relación de dependencia ni fue empleador (v. fs. 2/64, Cpo. "Anexo OI 404.887"; fs. 235/269 y 305/306, Cpo. IVA OI 404.887, a.a.).

Manumet S.R.L.: Se encuentra inscripto en "Venta al por mayor de metales y minerales ferrosos". Fue incluido en la base Apoc el 01/10/2010 "con resistencia a la fiscalización", y del informe surge que no pudo ser localizado en el domicilio. El portero del edificio desconoció a la firma. Tampoco pudieron ser ubicados los integrantes de la sociedad en los domicilios obrantes en la IGJ. Presenta una baja relación DF/CF en IVA, no efectuando pago alguno. La última ddjj presentada en el IG fue en el ejercicio 2006 arrojando quebranto. Posee un bien registrable de escaso valor. Según el remito aportado, el vehículo para efectuar el traslado no se corresponde con un rodado de carga -VIP598 es un Ford Escort-. La muestra de los cheques del Banco Credicoop indica que fueron emitidos a nombre de Manumet S.R.L. y cobrados en la Cía. Financiera Multifinanzas (v. fs. 54/58 Cpo. Manumet S.R.L., fs. 75/95 Cpo. IVA OI 404.887, fs. 170/183 Cpo. IVA OI 572.325, a.a.).

Riolem S.R.L.: Se encuentra inscripto en "Venta al por mayor de productos intermedios n.c.p, desperdicios y desechos metálicos", "Venta al por mayor en comisión o consignación de minerales, metales y productos químicos industriales" y "Fabricación de estructuras metálicas para la construcción". Fue incluido en la base Apoc "sin capacidad económico-financiera", y en el informe surge que no pudo ser localizado en el domicilio fiscal declarado. La persona que atendió la requisitoria manifestó que reside en el inmueble desde 08/2008 y que desconoce a la firma. Incumplió requerimientos notificados. En el domicilio legal que surge del padrón de contribuyentes funciona la firma "Interventas Agrupación de Colaboración Empresaria". Sus socios no fueron localizados en los domicilios fiscales. Se concurrió a los domicilios de los cotitulares de la cuenta bancaria de la firma que contó en los años 2009 y 2010, Sres. Carlos Di Vecchia y Sergio Leonel Di Vecchia sin poder ubicarlos. No registra personal en relación de dependencia ni posee bienes registrables. Durante los períodos fiscalizados no contó con cuentas bancarias sino a partir de 2009 con acreditaciones poco significativas. No registra préstamos concertados con entidades financieras. De las DDJJ presentadas en el IVA surge una relación cercana a uno en el DF/CF. La muestra de los cheques del Banco Credicoop indica que fueron emitidos a Riolem S.R.L. y depositados

en la Cía. Financiera Multifinanzas y Banco Creditanstalt S.A. (v. fs. 186/216, Cpo. IVA, OI 404.887; fs. 109/169, Cpo. OI 572.325, fs. 99/103, Cpo. Riolem S.R.L., a.a.).

Carlos Alfredo Quiroz: Se encuentra inscripto en "Fabricación de productos minerales no metálicos n.c.p.". Presentó las DDJJ de IVA desde 2007 en "0", surgiendo retenciones sufridas por montos significativos hasta 05/2009, estimando un monto de ventas en función de dichas retenciones que ascienden a $6.166.287 (2007), $3.792.654 (2008) y $2.352.453 (2009). En cuanto al IG, no presentó DDJJ por los ejercicios 2007 y 2008. Al concluirse con la O.I. 428624 se sostuvo que este contribuyente no es una empresa en funcionamiento que desarrolle la actividad que declara, sino que, por el contrario, se trataría de un contribuyente en condiciones de encuadrarlo en los lineamientos de la Inst. 748/2005. No cumplió el requerimiento notificado. Se tomó contacto con la hija del Sr. Quiroz en el domicilio declarado, lo que demuestra que el fiscalizado tomó conocimiento del requerimiento, no dando respuesta. La muestra de los cheques del Banco Credicoop indica que fueron emitidos al Sr. Quiroz y endosados a la Coop. Viv. Cred. y Cons. del Once Ltda. y sociedades de bolsa. No registra empleados en relación de dependencia. (v. fs. 96/100 y 255/269, Cpo. IVA OI 404.887; fs. 65/142, Cpo. "Anexo OI 404.887", a.a.).

Alucob S.A.: Se encuentra inscripto en "Producción de metales no ferrosos n.c.p. y sus semielaborados" y "Fundición de metales no ferrosos". Fue incluido en la base Apoc el 11/06/2010 bajo "usina de única actividad venta de facturas", de cuya denuncia penal surge la no localización en el domicilio fiscal ni la de sus socios, que no posee bienes registrables ni acreditaciones bancarias, que los integrantes de la sociedad no poseen solvencia patrimonial, no declara empleados en relación de dependencia, que presentó las DDJJ de IVA por los períodos 09/2005 a 04/2009 con una relación DF/CF inferior o igual a 1 y las del IG las presentó con situación patrimonial de poca envergadura. No se presentaron balances en la IGJ. No posee autorizaciones de CAI vigentes. En el domicilio declarado desconocen a la firma. Según la imprenta, la tipografía no pertenece a impresiones allí realizadas. La muestra de los cheques del Banco Credicoop indica que fueron emitidos a Alucob S.A. y endosados a Agropecuaria Bahía S.A., que también se encuentra en la base Apoc (v. fs. 22/28, Cpo. OI 572.325, a.a.).

Hugo Alberto Sabbione: Se encuentra inscripto en "Fundición de metales ferrosos" y "Ejecución y mantenimiento de instalaciones eléctricas y electrónicas n.c.p". No se encuentra incluido en la base Apoc. Presentó DDJJ en IVA durante los períodos 2006 a 2010 con pagos de escasa significación, y no efectuó pago alguno respecto del IG. No posee acreditaciones bancarias ni empleados. Es titular del 50% de un inmueble. Fue titular de dos automotores vendidos en 2001 y 2003. Quien realizara el transporte desconoció al Sr. Sabbione y a la firma Metalcris S.A. El Sr. Sabbione declaró que trabajó siempre de electricista, nunca se inscribió como fundición de metales, no efectuó venta de metales, no conoce a la firma Metalcris S.A., ni solicitó impresión de facturas. La muestra de los cheques del Banco Credicoop indica que fueron emitidos al Sr. Sabbione y que fueron endosados a favor de sociedades de bolsa (v. fs. 227/234, Cpo. IVA OI 404.887, fs. 3 Cpo. Circularización a choferes, fs. 186/215, Cpo. OI 572.325, a.a.).

En base a lo detallado, el fisco nacional concluyó que los proveedores cuestionados carecían de la estructura y capacidad económica y administrativa para haber realizado las operaciones que instrumentan las facturas cuestionadas; y por ende procedió a desestimar los comprobantes de compras, considerando apócrifos los proveedores que figuran en ellos.

X. Que entrando en el análisis de la cuestión, cabe recordar que el último párrafo del art. 12 de la ley del IVA (t.o. en 1997 y sus modif.), establece que: *"…en 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...".

Al respecto, la CSJN tiene dicho que: *"Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto –en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquel les adjudicó"* (Fallos 338:169, considerando 9°).

Como ya anticipé, de la lectura de la Res. 86/2014, se observa que el juez administrativo no cuestionó la real existencia de las operaciones comerciales, sino la validez de las facturas emitidas por los supuestos proveedores, a los efectos del cómputo del crédito fiscal en el IVA (v. IFI, fs. 759, a.a.). Afirmación que es avalada por el propio informe técnico de producción elaborado por el Ingeniero Oscar Martino a fs. 370/379, Cpo. N° 2/2 de la Regional Sur, de las actuaciones administrativas.

Ante ello, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente –cfrme. art. 377 del CPCCN- que fue con esos proveedores que constan en las facturas impugnadas con quien operó y no con terceros desconocidos, circunstancia que, cabe adelantar, no logró demostrar en autos mediante prueba indubitable, por lo que no corresponde computar el crédito fiscal proveniente de las mismas (cfrme. doctrina de la CSJN en Fallos 338:169, "Feretti, Félix Eduardo" del 10/3/2015).

En efecto, de la pericial contable -única prueba producida en autos- se desprende que las operaciones cumplieron con todos los recaudos formales; pero lo que debía probarse era que las operaciones –que efectivamente se realizaron- fueron con los sujetos que figuran en las facturas, demostrando por ejemplo que el monto que figura en las mismas fue efectivamente cobrado por ellos, o que, localizados, hayan declarado –y hasta ratificando ante este Tribunal- haber hecho tales operaciones, reconociendo a la accionante como uno de sus clientes, lo que —cabe adelantar— no ocurrió en autos. En este sentido, la pericial contable prueba que se cumplieron todos los recaudos formales que deben respaldar toda operación de compra, lo que podrá ser merituado al momento de analizarse la sanción aplicada, pero no prueba el hecho controvertido consistente en demostrar que los proveedores que figuran en las facturas fueron los que real y efectivamente realizaron esas operaciones. Y para ello la actora contó con la posibilidad de demostrarlo ante este Tribunal, lo que no hizo.

Tampoco logró desvirtuar las observaciones efectuadas por el fisco en algunos remitos respecto a que las patentes de los vehículos que habrían transportado la mercadería no cuentan con la capacidad suficiente como para trasladar los kilogramos de mercadería facturados. Nótese que los supuestos observados no fueron incluidos en el Anexo C de la prueba pericial contable producida, a pesar de que la información surge de los respectivos remitos y, observándolos con detenimiento, tanto de la prueba documental como de la propia pericial, se desprende que en el caso -por ejemplo- del proveedor Carlos Palacios, la numeración de los remitos no es correlativa.

Con relación al agravio de la actora relativo a que los Sres. Carlos Marcelo Palacios, Alberto Roberto Mac Donald y Carlos Alfredo Quiroz habrían reconocido las operaciones, según surge de fs. 53/60 del Cuerpo IVA-Circularizaciones Proveedores de los a.a., no puede dejar de mencionarse que llama poderosamente la atención que en los tres casos las multinotas hayan sido presentadas el mismo día y con una tipografía similar, hechos que sin otro tipo de probanza directa que avale dichas declaraciones no puede ser considerada en forma seria. Y dicha probanza directa pudo haber sido producida en autos mediante –por

ejemplo- una “testimonial” ante los estrados del Tribunal, para que los citados sujetos ratifiquen que fueron ellos quienes efectuaron efectivamente las operaciones, dando precisiones de las mismas.

Asimismo, asiste razón a la representante fiscal cuando a fs. 663/663vta. impugnó las manifestaciones del encargado del proceso de compras de Metalcris SA, Sr. Hernán Fleitas, por tratarse de simples aseveraciones verbales que no se pudieron verificar.

Como se observa, la actora no pudo demostrar –ni en la instancia ante el fisco, ni ante este Tribunal- que los proveedores que constan en las facturas fueron los reales y verdaderos vendedores de los bienes y servicios prestados, es decir, que fueron ellos –y no otros desconocidos- los realizadores del hecho imponible en el IVA (cfrme art. 12 de la ley del impuesto).

Recuérdese que en el presente litigio sólo se ajustó IVA, y no la deducción del gasto en el IG, ni el impuesto especial a las SND, por lo que resultaba de fundamental interés la prueba que acreditara que fueron los proveedores cuestionados y no otros los que proveyeron los bienes y servicios a la actora.

De los párrafos que anteceden y del análisis de la insuficiente prueba producida, dicha cuestión no resulta acreditada, máxime si además la probanza arrimada sólo se limitó a uno solo de tales supuestos proveedores.

Por lo expuesto, corresponde **confirmar el ajuste practicado en la Res. 86/2014, con costas**.

XI. Que con relación a los intereses resarcitorios intimados, cabe señalar que en esta materia 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. En tal sentido cabe recordar que la CSJN revisó la doctrina del precedente "Ika Renault" al exponer que: *"...si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir 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 apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes.... se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas"* (cfrme. CSJN, "Citibank NA c/. DGI", del 01/06/2000).

Por ello, procede **confirmar los intereses resarcitorios,** toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 11.683.

XII. Que, ahora corresponde que me expida respecto de las sanciones impuestas, por un lado, en la Res. 86/2014 por los períodos 1 a 12/2007 y, por el otro, en la Res. 186/2015 por el período 08/2007, referida al proveedor Metal Plastic S.A. respecto del cual la actora presentó ddjj rectificativa conformando el ajuste propuesto.

Respecto de la sanción impuesta en la **Res. 86/2014,** la multa por defraudación fue impuesta en los términos de los arts. 46 y 47, inc. "b" de la ley 11.683, habiendo el fisco fundado su pretensión punitiva en diversos elementos de convicción, que a su juicio, le permitieron deducir la hipótesis de una conducta dolosa en el accionar de la recurrente.

Sin embargo, dicha hipótesis no encuentra correlato con el accionar de la apelante al momento de consumarse la infracción, es decir, al momento de celebrarse las operaciones.

En efecto, el art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere la conducta dolosa; más la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

Y ello no ocurre en el caso de autos, ya que la actora -al momento de celebrar las operaciones- tomó los recaudos necesarios a fin de verificar la verdadera existencia del proveedor con el que estaba concertando; y lo hizo sobre la base de elementos surgidos de información brindada por el propio fisco. En este sentido, la actora consultó la "base Apoc" en la que -al momento de realizarse las operaciones- la mayoría de los proveedores impugnados no se encontraban incluidos, ya que fueron ingresados a dicha base con bastante posterioridad o, en un caso, nunca fue ingresado (v. IFI, fs. 749/765, Cpo. Nro. 4, a.a.). Además, las facturas tenían CAIs vigentes al momento de sus respectivas emisiones (55 y ss.), y los pagos se realizaron mediante cheques a nombre de los sujetos que figuraban en las facturas o mediante transferencias bancarias.

Al respecto, no parece acertada la subestimación que realiza el fisco de tales circunstancias, porque se supone que la existencia de tales elementos formales -surgidos de información brindada por el propio fisco- son resultado de una evaluación mínima previa del organismo recaudador que hace presumir, con cierto grado de verosimilitud, la real existencia del proveedor/contribuyente.

Por otro lado, adviértase que el propio fisco admite que los pagos fueron realizados mediante transferencias bancarias –sólo en el caso de Carlos Alfredo Quiroz- o cheques "no a la orden" y debidamente debitados de las cuentas de la actora, sin que el descuento de los cheques por parte del presunto proveedor pueda serle atribuido en forma directa a aquella.

Las circunstancias señaladas desplazan el grado de seguridad necesario -respecto de la conducta de la apelante- para confirmar la sanción impuesta por la administración fiscal con fundamento en la figura infraccional dolosa prevista en el art. 46 de la ley 11.683. Tampoco corresponde su reencuadre, toda vez que lo que castiga el art. 45 es la conducta negligente, inexistente en el caso porque la actora –al momento de celebrarse las operaciones- tomó todos los recaudos necesarios y a su alcance para verificar la real existencia de los proveedores, principalmente la consulta a la base Apoc del propio fisco, lo que puede suponer la existencia de un *error excusable* en su accionar, desplazante de la figura del art. 45 de la ley 11.683.

Por lo expuesto, corresponde **revocar la multa aplicada en la resolución 86/2014, con costas por su orden** en atención a las particularidades del caso.

Con relación a la sanción impuesta en la **Res. 186/2015** por el IVA del período 08/2007, referida al proveedor Metal Plastic S.A., cuyo ajuste fiscal fue conformado por la apelante, cabe destacar que el

artículo 46 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: *"…el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un *"elemento objetivo"*, consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un *"elemento subjetivo"*, consistente en *"una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco"* (Fallos 323:2172 considerando 4).

Ello así, demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción del inc. "c" del art. 47 que establece: *"Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:... c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso..."*.

Sin embargo, dicha presunción legal admite prueba en contrario, siendo la apelante quien debía demostrar su improcedencia, con elementos concretos demostrativos de que la "manifiesta disconformidad" alegada por el fisco no fue el resultado de una conducta dolosa, como lo hizo respecto de los demás proveedores impugnados. Ello, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. En este sentido, si bien la actora conformó el ajuste del fisco referido a la impugnación del crédito fiscal del IVA originado en este supuesto proveedor, y ello no puede interpretarse como reconocimiento de una conducta dolosa, lo cierto es que dicha conformidad no le impidió probar –sin limitación, cfme art. 166, ley 11.683- en esta instancia que su conducta -al momento de realizarse las operaciones- careció de dolo. Al respecto, la actora no aportó ningún elemento probatorio fehaciente que avale ello. Es más, respecto del informe técnico del Ing. Oscar Martino obrante a fs. 370/379 del Cpo. Nro. 2/2 de la Regional Sur, de las actuaciones administrativas, invocado por la actora en su defensa, debe puntualizarse que dicho profesional no se expidió respecto de que las operaciones que originaron la aplicación de la sanción analizada se hubieren realizado con el proveedor Metal Plastic S.A. En este sentido, puede observarse que en varios pasajes a lo largo de su defensa la actora refiere a prueba tendiente a demostrar la veracidad de las operaciones, siendo que ello nunca se encontró en discusión. En efecto, la controversia no versó sobre la veracidad de las operaciones, sino quién fue el que efectivamente las realizó con la actora.

En definitiva, encontrándose configurados los elementos requeridos para aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley 11.683, no existiendo elementos que justifiquen una dispensa, ni un reencuadre de la conducta o modificación en la graduación dispuesta en el acto apelado, corresponde **confirmar la multa impuesta en la resolución 186/2015, con costas.**

*La Dra. Marmillon dijo**:***

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1) Rechazar el desistimiento formulado por la actora, con costas.

2) Confirmar el ajuste fiscal practicado en la Res. 86/2014, con más los intereses resarcitorios correspondientes, con costas.

3) Revocar la multa impuesta en la Res. 86/2014, con costas por su orden.

4) Confirmar la Res. 186/2015, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C” conforme lo previsto por el artículo 184, 4° párrafo de la ley 11.683; por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.05 12:53:42 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.06 16:05:45 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.06 16:05:46 -03:00