República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-105128318-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 1 de Noviembre de 2021

Referencia: Sentencia EX-2019-92058675-APN-SGAI#TFN - Videla Ariel Alberto

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. EX-2019-92058675-APN-SGAI#TFN, caratulado: “Videla Ariel Alberto s/apelación” y

CONSIDERANDO:

I.- Que la parte actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 113/2019 (DV RPAR), dictada por el por la Jefa (Int) de la Sección Impug. de la Seguridad Social A/C de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Paraná de la AFIP DGI, por las que se determina de oficio su obligación tributaria en el Impuesto a las Ganancias de los períodos 2015 y 2016, con mas intereses resarcitorios y aplica multa en el periodo fiscal 2015 con fundamento en art. 46 y 47 inc. b) y c) Ley 11.683, haciendo reserva de la aplicación de sanciones por el período 2016 en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria.

Que en primer lugar, manifiesta que la determinación de oficio, se basa esencialmente en la impugnación de gastos efectivamente realizados, los cuales para el Fisco nacional no ocurrieron pues los mismos tienen origen en facturas de proveedores incluidos en la base APOC -con posterioridad a las operaciones cuestionadas-, por lo cual consideró que los gastos no son deducibles. Señala que ejerce la actividad de construcción, reforma y reparación de edificios, y servicios de seguridad en edificios y otras propiedades, cuestión que no se halla en debate.

Expresa que existe una notoria diferencia entre el derecho al cómputo de un crédito fiscal en IVA, respecto del cómputo de un gasto derivado del mismo comprobante en ganancias. Respecto del primer tributo, no sólo es necesario tener la factura del proveedor, que el crédito fiscal esté discriminado, que la factura este contabilizada y que además la operación sea real, sino que debe tratarse de ese proveedor en cuanto a la prestación de servicios y/o realización de la compra. Aclara que por ello aceptó el ajuste propuesto por la inspección en el impuesto al valor agregado.

En cambio, manifiesta que en el impuesto a las ganancias la factura puede ser materialmente insuficiente o poseer

defectos pero ideológicamente verdadera, es decir, representar un gasto o una compra real y ello admite la deducción del mismo a tenor que dicho gasto ha sido necesario para obtener la ganancia que tributa el impuesto, pues la deducción de una erogación considerada como gasto en la liquidación del impuesto a las ganancias, se encuentra condicionada por las disposiciones legales y reglamentarias que exigen que la misma se encuentre respaldada por documentación fehaciente. Aclara que por documentación fehaciente entiende que es la factura que contiene el detalle del gasto y que el gasto sea real, es decir, que responda a la actividad del contribuyente que le genera ganancias,

Destaca que las obras se hacen con insumos, ladrillos, cemento, pegamento, arena, hierro, chapas, etc., y es impensable suponer que si en las facturas impugnadas se han especificado tales contenidos, tales gastos no hayan ocurrido, de lo contrario se llega al resultado onírico de la presente causa, en la cual el resultado bruto obtenido es tan descomunal, que es inaceptable.

Destaca que si se hace el análisis, desde la realidad económica, de la proyección de las DDJJ de Impuesto a las Ganancias de los Ejercicios 2015 y 2016 preparada por el fisco nacional, los resultados brutos y netos de la actividad de tercera categoría que obtiene AFIP son los siguientes: Ejercicio 2015, Resultado Bruto: Ventas $2.790.199,03 – Costo de Ventas antes de la Impugnación de Facturas $1.546.718,38 + Monto de Facturas de Compras y Gastos Impugnados $1.102.146,91 = $2.345.627,56, Luego el coeficiente de utilidad bruta sobre ventas es $2.345.627,56 dividido $2.790.199,03 igual 84,07% y el coeficiente de utilidad neta es $1.219.363,95 dividido $2.790.199,03 =$43,70%, Ejercicio 2016, Resultado Bruto: Ventas $3.628.787,98 – Costo de Ventas antes de la Impugnación de Facturas $1.499.797,97 + Monto de Facturas de Compras y Gastos Impugnados $1.819.764,64 = $3.948.754,65, Luego el coeficiente de utilidad bruta sobre ventas es $3.948.754,65 dividido $3.628.787,98 igual 108.81% y el coeficiente de utilidad neta es $2.101.049,57 dividido $3.628.787,98 =$57,90%

Señala que el fisco nacional tacha de inválido el procedimiento de calcular el impuesto mediante la aplicación de los conocidos coeficientes de utilidad bruta sobre ventas y utilidad neta sobre ventas que se obtienen del Instituto Nacional de Estadísticas y Censo o de organismos oficiales que reconstruyen está información para que los empresarios sepan manejarse cuando presupuestan la realización de una obra.

Alega que cuando se hace una impugnación de gastos, negando la existencia de los mismos, ocurre que en consecuencia ha quedado dinero que o responde a salidas no documentadas -y este no es el caso porque el Fisco Nacional no planteó tal cuestión- o fue consumido, y cuando se impugnan gastos por las sumas de $1.177.891,95 (2015) y $ 1.999.064,57 (2016), aduciendo su inexistencia, necesariamente el consumo se eleva a cifras oníricas que están mostrando que así la cuestión no puede haber ocurrido y no perdamos de vista que el consumo no es otra cosa que una variable de ajuste patrimonial que debe responder a un principio de razonabilidad.

Afirma que resulta por demás obvio que bajo la premisa de impugnar en el impuesto a las ganancias todos los gastos y costos que el recurrenteadquirió para la actividad de construcción en los periodos bajo fiscalización, se llega a obtener resultados brutos y netos derivados de la actividad que son oníricos, ilusorios, incapaces de ser obtenidos por las mejores empresas de construcción del país.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- El Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

Que en primer lugar señala que ciertos proveedores se encontraban inscriptos en actividades incompatibles con los bienes detallados en la factura, el proveedor Alberto Ariel VALENZUELA es accionista y/o director de varias de las firmas proveedoras cuestionadas (ZARREN SA, DOMACH SA y BRUSON SA) compartiendo asimismo

éstas el mismo domicilio fiscal y siendo denunciadas penalmente por asociación ilícita. Se observó también la falta de capacidad operativa por no poseer bienes registrables, ni acreditaciones bancarias, ni empleados.

Señala que el gasto tiene que responder a la actividad de la actora (en virtud de la teoría de la atinencia causal, recogida por la norma sustantiva tributaria) pero ello sólo no basta para que pueda tenerse a la documentación de respaldo por válida. Claro está que el documento con el cual pretenda respaldar las declaraciones juradas debe ser fiel tanto en los aspectos formales como en los materiales. Es decir, debe documentar operaciones que se realizaron verdaderamente.

Afirma que tampoco puede tener asidero la defensa que hace hincapié en la existencia formal del proveedor (destacando, por ejemplo, su inscripción ante el Fisco) puesto que ello no tiene entidad per se para demostrar que la facturación responde a una operación que tuvo lugar en la realidad fáctica.

Con respecto a los intereses resarcitorios destaca que la actora no expresa agravio alguno al respecto, por lo que solicito se tengan a los mismos por confirmados dado que se encuentran correctamente liquidados conforme el artículo 37 de la Ley 11.683 y sus normas reglamentarias.

Finalmente, en lo atinente a la sanción aplicada, a pesar de que el reurrente no expresa agravio alguno contra ella, dado el carácter punitivo de la misma, manifiesta que se verifica en autos la conducta antijurídica en que incurrió el rubrado al omitir el ingreso de impuesto, presentar declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas con el ánimo de disimular la verdadera magnitud de su obligación y declarar un resultado dañoso representado por el ingreso en defecto del gravamen.

Acompaña antecedentes administrativos y se opone a la prueba ofrecida por la actora.

III.- Que la vocalía instructora, con fecha 2/6/2021, mediante PV-2021-49156594-APNVOCV#TFN intimó a las partes a los fines de que manifestaran si consideraban que la audiencia prevista en el art. 173 de la ley 11.683 devenía inoficiosa, ello en atención al estado de autos, las presentaciones ya efectuadas por ambas partes y a la actual situación de emergencia sanitaria en razón de la pandemia de COVID 19 y el Distanciamiento Social, Preventivo y Obligatorio dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional.

Que dicha intimación, a pesar de encontrarse debidamente notificada a ambas partes, sólo fue contestada por la representación fiscal, la cual ratificó su oposición a la prueba ofrecida por la actora. Que la parte actora tuvo asimismo la oportunidad de responder la oposición formulada por el Fisco Nacional habida cuenta el traslado que de la misma se le corriera mediante PV-2021-20757527-APN-VOCV#TFN, lo cual -a pesar de encontrase debidamente notificada (vide IF-2021-20822659-APN-VOCV#TFN)- no lo hizo.

Que mediante PV-2021-52595985-APN-VOCV#TFN de fecha 11/06/2021 se le reiteró a la recurrente la intimación bajo apercibimiento, en caso de silencio, de quedar este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas. En esta ocasión la parte actora tampoco contestó el mismo.

Ello así, mediante PV-2021-56422210-APN-VOCV#TFN, del 24/6/2021, este Tribunal resolvió hacer efectivo el apercibimiento decretado y proceder a resolver sobre la audiencia y las pruebas ofrecidas. En tal sentido, se tuvo presente que los argumentos de las partes respecto de los hechos sobre los que versa la presente causa se encuentran debidamente desarrollados en los escritos de inicio y de responde producidos por la actora y la representación fiscal, respectivamente. Sentado ello, se concluyó que la audiencia preliminar de prueba resultaba inoficiosa y, en consecuencia, el Tribunal procedió a analizar las pruebas ofrecidas en autos.

Al respecto, observó que del análisis de los antecedentes administrativos, se desprende que la prueba pericial contable ofrecida por la recurrente en su escrito de apelación, ha sido producida en sede administrativa, en tanto que la prueba informativa ofrecida se relaciona con aquélla; ello así resulta superfluo y dilatorio pretender volver a producir la misma prueba ante esta instancia, razón por la cual correspondía hacer lugar a la oposición del Fisco Nacional a las pruebas ofrecidas por la parte actora; haciendo saber a las partes que las presentes actuaciones se resolverían con las constancias de autos y de las

actuaciones administrativas, quedando la causa conclusa para definitiva.

Posteriormente, mediante PV …..... se elevaron los autos a consideración de la Sala “B”, la que por IF..... los llamó para sentencia.

IV.- Que del informe final de inspección obrante a fs. 50/65 de los antecedentes administrativos de la presente causa que corren en soporte papel, surge que el presente caso se originó como consecuencia del ajuste practicado en la OI 1619575 al Sr. ARIEL ALBERTO VIDELA en donde se procedió a la impugnación de créditos fiscales con proveedores incluidos en la Base eApoc. facturas mellizas, gastos no relacionados con la actividad. comprobantes que no cumplen con los requisitos legales y comprobantes incorrectamente registrados. Habiendo presentado las DDJJ rectificativas del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los periodos fiscales 01/2015 a 06/2017 y Mis facilidades el 28/03/2018 incluyendo la deuda que surgió de las DDJJ rectificativas del Impuesto al Valor Agregado.

A raíz de la fiscalización practicada se procedió a la impugnación de las operaciones con proveedores incluidos en la base e-Apoc y proveedores con facturas mellizas, realizándose a continuación una reseña de los mismos:

1) Bruson S.A CUIT N° 30-71508680-4, el 15/09/17 con condición "Usina de Única Actividad Venta de Facturas" fue cargada en base eApoc. Esta proveedora fue fiscalizada por la División Fiscalización N° 4 de la Dirección Regional Microcentro concluyendo lo siguiente: De las consultas a nuestras bases de datos resulta que la contribuyente no posee bienes registrables, no figura como titular de cuentas bancarias, no declara empleados en relación de dependencia, solo registra un pago en el Impuesto al Valor agregado periodo 03/2016, solamente ha presentado DDJJ de IVA siendo la relación débito/crédito =1 y no ha realizado retenciones por los regímenes vigentes. (fs 30 a 54 Cuerpo principal Bruson SA)

De la consulta al sistema E- Fisco respecto de las compras y ventas informadas por la contribuyente, se efectuó una muestra de las operaciones mas significativas da compras, seleccionándose los siguientes proveedores: a) NOVO RAFAEL RAMON, CUIT 20-13463986-6. en multinota , el Sr. Novo manifestó que "Nunca trabajamos con esa empresa: por tal la desconocemos y no figura en nuestros registros, no fue cliente nunca (fs 186 Cuerpo principal Bruson SA); b) LITORAL VIAL SRL, CUIT 30-59843210-0, informó que "no tuvo relación ni movimientos comerciales con Bruson S.A. Se comprobó que el débito fiscal declarado por Litoral Vial SRL en el mes de diciembre 2015 es de $ 81000, mientras que Bruson informó haberle comprado un total de 13.644.715,04 (fs. 182 Cuerpo principal Bruson SA); c) BETOLDI SA.: CUIT 30-70904957-3: en multinota recibida, la sociedad informó que no realizó operaciones con Bruson SA. (fs 178 Cuerpo principal Bruson SA)

Según hace constar la inspección actuante, de la Consulta a los Sistemas Informáticos de la AFIP- DGI surgió que las tres empresas: fueron constituidas por la Sra. Berdichevsky Claudia Judit, CUIT 27-20691146-3, quien resulta relacionada con gran cantidad de empresas como accionista/socia/cargos directivos.

Se efectuó consulta a la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Centro II, respecto del contribuyente de la referencia, informando dicha dependencia que Bruson SA se encuentra involucrada en la causa 18564/2017,

caratulada "SERAFINI, LELIO OMAR Y OTROS S/ASOCIACION ILICITA FISCAL", en trámite ante el Juzgado Federal N° 3, Secretarla N° 1, de Rosario. En el marco de dicha causa, se han realizado allanamientos y dictados procesamientos, convalidando de ese modo el criterio fiscal, respecto del carácter de apócrifas de las contribuyentes en cuestión. Similar situación reviste la situación de los contribuyentes Domach SA y Zarren SA: Finalmente deja constancia de que los antecedentes administrativos han sido acompañados como prueba en la causa penal

2) Domach S.A, CUIT 30-71508682-0, cargada en base eApoc el 14/06/16 con condición “Con Resistencia a la Fiscalización”. La proveedora fue fiscalizada por el Equipo "E" de la Dirección Regional Centro lI concluyendo que de las consultas las bases de datos resulta que la contribuyente no posee acreditaciones bancarias, no declara empleados en relación de dependencia, no posee bienes registrables, no registra pagos, ha presentado DDJJ de IVA siendo la relación débito/crédito 0,99.

La empresa no se localizó en el domicilio fiscal Paraná 608 Piso 8 Of. 17 - Capital Federal, sino que en dicho domicilio se ubicó a la firma Boreau Mobile Oficina de Soluciones de Marcela Lamas. En el domicilio ubicado en Arroyito N° 258 – Temperley, Pcia. de Buenos Aires (domicilio fiscal no vigente) se labró acta al Sr. Gustavo González, quien manifestó que su esposa Claudia Berdichevsky es abogada y se dedica a la constitución de sociedades comerciales. Luego de comunicarse telefónicamente con su esposa manifiesta que la empresa fue constituida por ella para proceder luego a su transferencia.

En los domicilios declarados como locales y establecimiento se procedió a dejar constancia de lo siguiente: a) Herrera N° 1655 Piso PB of/depto: 01, de Capital Federal, se labró acta al Sr. Luis Bouzas quien manifestó que en dicho domicilio se encuentra desde hace tres años alquilando y funcionando la firma FEREVAL SA CUIT:33-71119257-9 cuya actividad es farmacia. b) Av. Alem N° 1125 Barrio Alta Córdoba – Pcia, de Córdoba, se localizó el mismo mediante la aplicación Google Maps, individualizando que en dicho lugar estaría funcionando Vaccaro repuesto y accesorios. c) Genova N° 8311- Rosario Norte Santa Fe, se localizó el mismo mediante la aplicación Google Maps individualizando que en dicho lugar habría un terreno baldío.

Los integrantes de la sociedad poseen domicilio en la ciudad de Rosario con un comportamiento fiscal anómalo al declarar débitos fiscales relevantes, situación que ha sido fiscalizada por la jurisdicción correspondientes. El Sr. Marcos Matias Rete es el accionista y administrador de la clave fiscal con orden de intervención N° 1482551 que se encuentra descargada el 28/10/2016 cuya conclusión ha sido el de emisor de facturación apócrifa. La Sra. Maria Belén Canterino es accionista, con orden de intervención N° 1534806 por la emisión de facturas electrónicas con montos relevantes sujeta a fiscaización bajo Ist 748/05(DI PYNF). Se labró acta a la Sra. Claudia J Berdichev quien se dedica al derecho societario y habría intervenido en la constitución de la firma y posterior transferencia a los antes nombrados.

Agrega la inspección que los antecedentes del proveedor se encuentran en la causa 18.564/2017,Serafini Lelio O. y otros s/ Asociación llicita Tributaria, en trámite ante la justicia federal de Rosario. La fiscalización actuante procedió a realizar consultas a las bases de datos de AFIP donde se observa que: No posee bienes registrables, no posee acreditaciones bancarias, no declara empleados en relación de dependencia, no registra pagos, ha presentado DDJJ de IVA siendo la relación débito/crédito 1,01. (fs 5 a 12 Consultas Bases AFIP DOMACH SA CUIT: Consultas Bases AFIP CUIT: 30-71508682-0)

Según facturas de ventas electrónicas surge que la firma DOMACH SA emitió facturas por múltiples actividades y/o conceptos facturados por montos significativos (fs 16 a 27 Consultas Bases AFIP DOMACH SA CUIT: Consultas Bases AFIP CUIT: 30-71508682- 0).

3) Zarren S.A CUIT N° 30-71508672-3, cargada en base eApoc el 14/06/16 con condición "Usina Empresa Desactivada".

Esta proveedora fue fiscalizada por la Equipo "F" de la Dirección Regional Centro Il concluyendo, en función de las consultas a las bases de datos, que resulta que no posee bienes registrables, no posee acreditaciones bancarias, no declara empleados en relación de dependencia, no registra pagos, ha presentado DDJJ de IVA siendo la relación débito/crédito igual a 1.

La empresa no se localizó en el domicilio fiscal Paraná 608 Piso 8 Of. 17 - Capital Federal.

Los integrantes de la sociedad poseen domicilio en la ciudad de Rosario, con un comportamiento fiscal anómalo al declarar débitos fiscales relevantes siendo fiscalizada dicha situación por la jurisdicción correspondiente.

Maria Belén Canterino, accionista y presidente de la firma, informa domicilio fiscal en calle Melian la 5760 de Rosario. Se localizó el mismo a través de la aplicación Google Maps individualizando una casa de dos plantas.

Se encuentra bajo fiscalización bajo la orden de intervención N° 1534806 por emisión de la facturas electrónicas con montos relevantes sujeta a fiscalización bajo Inst. 748/05(DI PYNF). Ademas es accionista de DOMACH S.A.

Sergio Martin Shiroma (accionista y director suplente) informa domicilio fiscal en la calle Melian 5754 de Rosario. Se localizo a través de la aplicación Google Maps individualizando una casa que no representaría un deposito o local. También es accionista y Presidente de BRUSON S.A.

Por todo lo expuesto el Equipo "E" de la Dirección Regional Centro Il consideró que se estaba en presencia de una empresa tipificada "*prima facie*" Usina Empresa.

4) Korovech S.A -CUIT N° 30-71230666-8 cargada en base eApoc el 24/10/16 con condición "sin capacidad económica". Esta proveedora fue fiscalizada por el Equipo "A" de la Dirección Regional Centro II concluyendo del análisis de las bases del Organismo Fiscal y de la información recibida de la circularizaciones realizadas, que se trata de un contribuyente que realizó operaciones de ventas en los periodos 2013, 2014 y 2015, sin presentar DDJJ del Impuesto a las Ganancias en dichos años y la relación débito/crédito en el periodo 2013 fue de 1,02, en 2014 de 1 y en 2015 de 0,7. Las DDJJ del Impuesto al Valor Agregado presentadas arrojan saldo a favor del contribuyente. No declara empleados en relación de dependencia, ni posee bienes a su nombre, solo efectuó pago de IVA por un monto insignificante. No efectuá pagos del Impuesto a las Ganancias (fs 16 a 54 Legajo KOROVECK SA - División Fiscalización N° 5 DRC)

La contribuyente emitió facturas por múltiples actividades y los conceptos facturados son por montos significativos (fa 16 a 23 KOROVECK SA CUIT. 30-7 1230666-8). La contribuyente no se hizo presente en ninguna oportunidad. no cumplimentó los requerimientos notificados, ni se pudo localizar a sus integrantes en los domicilios de los que se tomó conocimiento

Los integrantes de la firma son: Gallo Julio (CUIT: 20-05042734-0), DA Costa Fernando Angel (CUIT: 20-27384897-6) y Aliano Pedro Rodolfo (CUIT 20-05054094 5). Resultan integrantes de otra firmas incluidas en la base Apoc o en proceso de constatación y no fueron localizados (fs 59. 60. 87 a 91, 95 a 96. 104 a 109. 112 a 15 Legajo KOROVECK SA - División Fiscalización N 5 DRC). Por todo lo expuesto el Equipo "A" de la Dirección

Regional Centro II consideró que se estaba en presencia de una empresa tipificada *prima facie* "sin capacidad económica"; y que fue cargada en la Base eApoc con tal calificación, con fecha de detección 31/08/17.

5) Suryas Trade S.A CUIT N° 33-71438318-9: cargada en base eApoc el 18/11/16 con condición "sin capacidad económica". La proveedora fue fiscalizada por la División fiscalización N° 4 de la Dirección Regional Centro concluyendo, en función de las consultas a las bases de datos, que la contribuyente no posee bienes registrables, no posee CAI vigente, no declara empleados en relación de dependencia, observándose desde el año 2009 sólo un pago de $ 172.11. Declara débitos fiscales por $ 5.768.787,04 y un crédito fiscal de $ 7.107.391,14, la firma no ha transferido electrónicamente los Estados Contables (fs 5 a 17 Consultas Base AFIP SURYAS TRADE S A CUIT: 33-71438318-9) y no cumplió el requerimiento que le fuera notificado.

Se procedió a circularizar al Sr LIBERA Antonio Rafael (presidente), a la Sra GOLDKNOPF Hilda Elena (directora suplente y socia) y al Sr. ALIANO Pedro Rodolfo (vinculado a la cuenta) no recibiendo respuestas (fs 23 a 28 Legajo SURYAS TRADE SA). Por todo lo expuesto el Equipo “C" de la Dirección Regional Centro II consideró que se estaba en presencia de una empresa tipificada *prima facie* "sin capacidad económica" siendo cargada el 18/11/17 en la Base eApoc, con fecha de detección 04/11/17.

6) Vázquez Claudio Alberto CUIT 20-27467689-3: cargado en base eApoc el 13/09/17 con condición “sin capacidad económica”.El proveedor fue fiscalizada por División Fiscalización N° 2 de la Dirección Regional Paraná, constatando que el domicilio fiscal declarado (4 de enero 668 de la CIudad da Paraná) es propiedad del Sr. Luis Ramón Godoy, quien cedió en alquiler dicho departamento que consta de dormitorio, baño y cocina, al Sr. Vazquez hasta aproximadamente julio de 2013. Además en el acta labrada manifestó que tenia conocimiento que el Sr. Claudio Alberto Vazquez era albañil, que trabajaba para la constructora Szczech & Szczech y que nunca lo vio con rodados y herramientas. (fs 3 Legajo VAZQUEZ CLAUDIO ALBERTO.G.748/2005 (DI PYNF))

No habiendo informado en la base domicilios alternativos, no ha sido factible su localización. No posee rodados ni propiedades a su nombre (fs 5 a 7 Legajo Consultas Base AFIP VAZOUEZ CLAUDIO ALBERTO CUIT: 20-27467689-3).

No resulta informado por compras de maquinaria. herramientas y otros bienes necesarios para el desarrollo de las actividades económicas declaradas y facturadas

No declara personal en relación de dependencia desde 01/2015 a la fecha (fs 11 Legajo Consultas Base AFIP VAZQUEZ CLAUDIO ALBERTO CUIT 20-27467689-3). Solo registra acreditaciones bancarias en 2014 y 2015 que no se condicen con la facturación total emitida bajo análisis (fs 10 Legajo Consultas Base AFIP VAZQUEZ CLAUDIO ALBERTO CUIT: 20-27467689-3) No presenta DDJJ de IVA desde 01/2015 a la fecha (fs 15 Legajo Consultas AFIP VAZQUEZ CLAUDIO ALBERTO CUIT 20-27467689-3)

No presentó DDJJ del Impuesto a las Ganancias 2014, 2015 y 2016 (fs 14 Legajo Consultas Base AFIP VAZQUEZ CLAUDIO ALBERTO CUIT 20-27467689-3)

No resulta informado como comprador en el Régimen de facturación electrónica (fs 17 a 19 27467689-3 Legajo Consultas Base AFIP VAZQUEZ CLAUDIO ALBERTO). No ha cumplido con la presentación de los registros de IVA en forma electrónica. Por todo lo expuesto la División Fiscalización N° 2 de la Dirección Regional consideró que se estaba en presencia de una empresa tipificada *prima facie* “sin capacidad económica”; y asífue cargada en la Base eApoc, con fecha de detección 13/09/17.

7) Graneros Mónica María CuIT N° 27-21878377-0: fue cargada en base eApoc el 07/09/17 con condición "sin capacidad económica". La proveedora fue fiscalizada por División Investigaciones de la Dirección Regional Oeste. La contribuyente no cumplió los requerimientos que le fueron cursados.

No posee acreditaciones bancaria a pesar de haber recibido por parte de las firmas circularizadas cheques a nombre de la recurrente (fs 156, 164 a 165 legajo GRANEROS MONICA MARIA DE LOURDES). No posee empleados en relación de dependencia, habiendo declarado únicamente para los periodos 10 y 11/2015 (fs 185 a 186 legajo GRANEROS MONICA MARIA DE LOURDES).

No se observó en ninguno de los domicilios visitados la existencia de alguna empresa según lo manifestado en el informe por el inspector que realizó la carga en la Base eApoc. Presenta DDJJ de IVA hasta 05/2015 con una relación débito/crédito cercana a 1 y las DDJJ del Impuesto a las Ganancias en cero; teniendo amplia facturación electrónica (fs 157 a 158 legajo GRANEROS MONICA MARIA DE LOURDES).

Posee numerosas actividades declaradas, todas distintas entre si, igual que los conceptos facturados, como ser nikel, cable reflectores, lamparas diferenciales 2x40, térmicos, lingotes de cobre, reparación guillotina, bolsas de cemento, adhesivo Klaukol, mano de obra para montajes de cercos premoldeados, tirantes de madera, etc (fs 96, 145 a 148 legajo GRANEROS MONICA MARIA DE LOURDES 16 a 23 legajo CONSULTAS BASES AFIP GRANERO MONICA MARIA DE L CUIT: 27-21878377-0)

Por todo lo expuesto la División Investigaciones de la Dirección Regional Oeste consideró que se estaba en presencia de una empresa tipificada *prima facie* “sin capacidad económica”; y fue cargada el 07/09/17 en la Base eApoc con fecha de detección 22/02/17.

8) Valenzuela Alberto Ariel CUIT N° 20-25176534-1: Del Informe de Sección Verificaciones de la Agencia Sede Rosario N° 1 realizado se desprende que se han informado operaciones de ventas en la RG 3685, informado como vendedor al contribuyente citado y que el mismo no ha reconocido (Facturas mellizas- fs 53 Legajo Valenzuela Alberto Daniel). La fiscalización concluye que es improcedente el cómputo de las comprascorrespondiendo su impugnación (fs 129 Legajo OI 1619575). Dado lo mencionado se realizó la impugnación de compras por $ 1.080.530,95 en el ejercicio fiscal 2015 y de $1.819.372,59 en el ejercicio 2016 (fs 144 legajo O.I. 1619575).

V.- Que entrando al análisis de la cuestión de fondo, corresponde señalar que la impugnación de los proveedores, a la luz de lo actuado por la fiscalización y que se detallara en el Considerando precedente, ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de 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 que los bienes a los que ellas se refieren hayan sido adquiridos a tales proveedores, en cuanto se acredita entre otros, que se trata en todos los casos de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registran con la actora.

Corresponde señalar que la impugnación de las facturas de los citados proveedores ha sido adecuadamente ponderada, ya que la misma se sustenta en elementos concretos y razonables, como ser: proveedores inscriptos en actividades incompatibles con los bienes detallados en las facturas con las cuales se pretende justificar la operación ; la misma persona es accionista y/o director de varias de las firmas proveedoras cuestionadas -ZARREN S.A., DOMACH S.A. y BRUSON S.A.-, y a su vez éstas comparten el mismo domicilio fiscal, sin poder ser localizadas en el mismo; sociedades que se encuentran denunciadas penalmente por asociación ilçicita fiscal -ZARREN S.A., DOMACH S.A. y BRUSON S.A.-; firmas que han facturado diversidad de productos y servicios que denotan la presencia de una usina de facturas apócrifas, la falta de capacidad económica por no

poseer bienes registrables, ni acreditaciones bancarias, ni empleados en relación de dependencia, la falta de presentación de declaraciones juradas, etc.. Además, en el caso del proveedor Alberto Ariel VALENZUELA ha aportado original y duplicado de la factura en blanco con la leyenda escrita a mano “ANULADO”. --;

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus proveedores (no de su situación fiscal) y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007). Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Que cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que, no obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones por los proveedores impugnados, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Cabe dejar sentado que la postura por la cual la actora intenta probar la existencia de las operaciones simplemente a partir de facturas o que dichos proveedores se encuentren inscriptos, resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias mas arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

Con respecto a los argumentos de la recurrente por el cual sostiene que según el Instituto de Estadísticas y Censo, los márgenes de utilidad bruta sobre ventas y de utilidad neta sobre ventas oscilan alrededor del 28,35% y

15,14%, cuando en el presente caso, los márgenes que se obtienen en los cálculos que surge de la Resolución de Determinación de Oficio son exageradamente altos, corresponde señalar que en sede administrativa se produjo la prueba informativa ofrecida por la contribuyente en su descargo, con el fin de que las oficiadas informaran el margen de utilidad bruta y de utilidad neta que se utiliza en obras privadas para la industria de la construcción. En tal sentido, la Camara Argentina de la Construcción informó que no contaba con la información solicitada , y el Instituto de Estadística y Registro de la Construcción explicó que es autoridad de Aplicación de la Ley 22.250, no siendo competente sobre la materia consultada.

Sin perjuicio de ello, en la pericial producida en sede administrativa, la perito del contribuyente, al desarrollar su informe (vide punto b) para arribar a las ventas actualizadas, aplica el índice de la Cámara Argentina de la Construcción, sin citar la fuente de donde obtuvo los mismos. Teniendo en cuenta que dicha Cámara en respuesta al oficio que se le librara expresó no tener esa información, esta circunstancia deja sin el debido sustento técnico a la labor de la perito, ya que no puede valorarse la corrección de los márgenes de venta utilizados. Por otra parte, la experta contable se limita a afirmar que los gastos impugnados se relacionan con la actividad del contribuyente pero sin explicar como dicha afirmación permitiría aseverar que efectivamente han sido efectuados con los proveedores impugnados. Por lo tanto, cabe concluir que la prueba pericial nada aporta a la solución del caso, siendo que la prueba informativa producida en sede administrativa tampoco le ha sido favorable al contribuyente.

Cabe destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos siendo que justamente no se pudo probar el circuito comercial de las compras ni del servicio ni el económico, es decir no se comprobó la real prestación del servicio ni la existencia de la compra de bienes -su sustantividad-, ni tampoco se pudo verificar el verdadero destino de los fondos supuestamente empleados para abonar los bienes adquiridos ni la prestación de los hipotéticos servicios.

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones tal como pretende la recurrente (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Con respecto a la cita que la actora efectúa del fallo “Billdown” corresponde señalar que resulta inconducente la cita de dicho fallo por cuanto, según surge de lo anteriormente expuesto, y a diferencia de la situación examinada por la CSJN en aquel precedente -en el que no se debatió sobre la existencia y materialidad de las operaciones-, en el sub-examine tal cuestión ha sido controvertida y la actora no ha logrado demostrar la veracidad de las que alegó haber haber realizado con los proveedores consignados en las facturas impugnadas (en el mismo sentido se ha expedido la CSJN en el Considerando 6° del fallo “Adm Argentina S.A.” c/EN – AFIP- DGI de fecha 10/03/2015)

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar el acto apelado por cuanto determina Impuesto a las Ganancias. Con costas.

VI.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, con costas. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VII.- Que con relación a la multa por defraudación aplicada, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la

conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa" (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala "B" in re "Triunfadores S.A." del 18/11/2008; y "Tamalet, Jorge Omar" del 15/04/2009, entre otros).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse

acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con las constancias de los registros.

Que en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditado en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar la multa aplicada al contribuyente de autos.

En cuanto al quantum de la sancion aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce, aspecto éste en que se imponen por su orden.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2021.10.28 13:38:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2021.10.28 17:55:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2021.11.01 13:32:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.11.01 13:32:21 -03:00