Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-83722095-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Agosto de 2022

Referencia: Sentencia - Expte. N° 48.778-I - 12 de Octubre SA s/apelación IVA - GANANCIAS

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El **Expte. N° 48.778-I**, caratulado: "**12 DE OCTUBRE S.A. s/ apelación**"; a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que a fs. 288/347vta la actora interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 22/2018 y 23/2018 ambas de fecha 12/04/2018, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos. El apelante impugna las mencionadas resoluciones relativas a: 1) Impuesto al Valor Agregado mediante la cual se determinaron de oficio las obligaciones de los periodos fiscales 11/2011, 10/2012, 12/2012, 01/2013, 12/2013 y 01/2014 estableciendo un impuesto a ingresar a favor de la AFIP de $910.321,96 con más intereses resarcitorios por $1.563.991,86 y le aplica una sanción para los periodos fiscales 11/2011, 10/2012 , 12/2012 y 01/2013 de $1.347.731,64 equivalente a tres veces el monto del impuesto determinado, en los términos de los arts. 46 y 47 (inc. a, b y c) de la Ley 11.683. 2) Impuesto a las Ganancias mediante la cual se determinaron de oficio las obligaciones de los periodos fiscales 2012, 2013 y 2014 estableciendo un impuesto a ingresar de $1.447.344,90 más intereses resarcitorios por $1.996.102,60 y se le aplica una multa de $2.178.721,92 equivalente a tres veces el monto del impuesto determinado, en los términos de los arts. 46 y 47 (inc. a, b y c) de la Ley 11.683.

Que la actora solicita se haga lugar al recurso de apelación y se revoquen los actos administrativos en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

En primer lugar, plantea que el acto administrativo apelado posee deficiencias técnicas y jurídicas que le dan

presunción de nulidad absoluta en los términos de los arts. 14 y 15 de la Ley 19.549 por considerar que el mismo posee carácter “rei persecutorio” al contribuyente atento que este último no presta conformidad a las diferencias de impuestos informadas en la presentación que se impugna y además se aleja del principio de equidad que debe regir en la relación jurídico tributaria a los fines de garantizar el debido proceso y la legítima defensa.

Por otro lado, cuestiona la notificación que informa el resultado de la fiscalización y manifiesta que los indicios que presumen tal determinación, son de carácter presuntivo sobre una base indiciaria no comprobada en forma fehaciente por las autoridades fiscales, y no analizan las declaraciones juradas ni la documentación.

La recurrente sostiene que el acto administrativo sobre diferencias de impuestos que se determinó de oficio en las resoluciones apeladas, carece de elementos esenciales, causa, objeto, procedimiento, motivación y finalidad.

Señala a su vez que la división de fiscalización actuante utiliza elementos parciales y sobre base presunta para determinar la diferencia del ingreso de los impuestos, y que la intención del Fisco de determinar sobre la base de una presunción y solo teniendo en cuenta información de la base de datos del Fisco, que se presume unilateral y no fundada, en cuanto a la decisión de incorporar las empresas cuestionadas a la base “Apoc” del Fisco, la pone en una situación de indefensión.

La recurrente impugna lisa y llanamente el crédito fiscal para el IVA y el costo para Impuesto a las Ganancias, computado de los siguientes proveedores.

Primero, Hitsy SA, por haberlo incluido en la base Apoc bajo el concepto sin capacidad económica el 05/9/2014, sobre la finalización del periodo fiscalizado y cuando ya no había facturas contabilizadas de dicho proveedor.

Segundo, Cinco Reinas SA, por haberlo incluido en su base Apoc bajo el concepto sin capacidad económica el 24/9/2015, un año posterior al periodo bajo fiscalización.

Tercero, Sierratech SA, por haberlo incluido en su base Apoc bajo el concepto sin capacidad económica el 08/3/2016, un año y medio posteriores al periodo bajo fiscalización.

Cuarto, Broadcenter SA, por haberlo incluido en su base Apoc bajo el concepto sin capacidad económica el 07/5/2015, un año y dos meses posterior al periodo bajo análisis.

Ello así, la recurrente expresa que se pretende atribuir la responsabilidad al adquirente en detrimento de perseguir a quienes no cumplieron con sus obligaciones jurídicas tributarias y perjudicarlo por no hacer el Fisco su búsqueda y sancionar a dichos contribuyentes denunciados en la base Apoc.

El apelante dice que el Fisco pretende imponer una sanción llevando a cabo una investigación basada en presunciones y apreciaciones de índole subjetiva no basada en la documentación sustentatoria, donde lo único que se persigue en el expediente es imputar diferencias de impuestos sin interesar su actuación con relación a los mismos y su aplicación posterior a los fines recaudatorios.

Asimismo, invoca falta de validez de las presunciones del Fisco ya que se cuestionó el origen de los gastos producidos por la compra de bienes y/o servicios a terceros, sin elementos probatorios válidos que indiquen que se niega su existencia como documento de gasto realizado por la empresa para la obtención de su finalidad operativa. La AFIP presume pero no constata por lo cual -dice- debe dejarse sin efecto la determinación practicada.

En relación al Impuesto al Valor Agregado, la recurrente plantea que el Fisco Nacional no le permite computar el crédito fiscal de las operaciones contabilizadas como gastos necesarios por haberse incluido las mismas en la base Apoc del Fisco.

Por lo expuesto precedentemente, es que la actora invoca la nulidad del acto administrativo, pues sostiene que no existe en la determinación de oficio un objeto procesal que permita la aplicación del ajuste de diferencias que se pretende, ya que no se encuentra debidamente tipificada ni circunstanciada el acta de constatación, ni probadas las diferencias que se atribuye.

Por otro lado, la contribuyente manifiesta como fundamento respecto al IVA y al Impuesto a las Ganancias que en estos impuestos no se procedió a verificar las operaciones de compra de bienes y servicios de los periodos fiscales 10/2012 al 10/2014 de IVA no cotejándose las facturas de las mismas con las registraciones en los libros correspondientes de IVA compras y documentación general.

Señala además, que para la AFIP las facturas de los proveedores de ese periodo no pueden computarse como crédito fiscal del periodo en cuestión porque se cuestionan los medios de pago de las mismas sin causa, motivo o finalidad como lo requiere la Ley de Procedimiento Administrativo en cuanto al dictado de los actos de la Administración.

El apelante afirma que los comprobantes de los proveedores son válidos, ya que poseen CAI vigente, coincide fecha y rango de impresión con la autorización de imprenta que la AFIP otorga a los impresores autorizados; y que adquirió los bienes y/o servicios a los proveedores como de carácter necesario para el giro comercial de la empresa y que en el caso los proveedores, prestaron su servicio y entregaron la factura que se incluyó en la contabilidad siendo un adquirente de buena fe según el art 1051 del código civil.

Asegura que estas adquisiciones de bienes y servicios son computables como costo en el Impuesto a las Ganancias y no considerarlas sería grave ya que no hay ingresos ni costos y ello desvirtuaría el costo del producto enajenado.

Finalmente concluye diciendo que no es correcto castigar a los contribuyentes cuando es el proveedor el incumplidor. Que las facultades de fiscalización no son delegables por el Estado en cabeza de los particulares por ser una potestad de la Hacienda Pública por lo cual no se le puede exigir al contribuyente que extreme control sobre sus proveedores.

En otro orden de ideas, la recurrente plantea la prescripción y manifiesta que hallándose vencida la presentación de la declaración jurada de IVA 11/2011 al 01/12/2012 comenzó a correr el plazo de prescripción a partir del año siguiente del vencimiento del plazo, de acuerdo a la técnica tributaria vigente en la materia.

Lo mismo -indica- debe computarse para el Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2012, computándose la prescripción desde el 01/01/2013 y venciendo el día 31/12/2017.

En efecto, el apelante considera que el acto administrativo que desvirtúa el periodo bajo examen que aún no ha ocurrido con diferencias de impuestos es un acto lesivo y con afectación de derechos constitucionales porque no cumple con la finalidad, causa y objeto de todo acto administrativo de acuerdo a la Ley 19.549 y su decreto reglamentario; siendo una violación al derecho de propiedad y de la legitima defensa ya que produce un despojo en el patrimonio del contribuyente.

Asevera que el accionar grave e irreparable del Fisco se exterioriza en una pretensión de carácter inexistente por

la que amenaza al contribuyente con la aplicación de diferencias de impuestos entre lo que este declaró a través de la presentación de declaraciones juradas y lo que el Fisco pretende producto de su fiscalización.

La actora solicita que el Fisco al momento de contestar demanda acompañe los antecedentes de la verificación administrativa.

Sobre la multa la recurrente alega que no es posible la aplicación de multas por omisión o defraudación en base a presunciones, sin el aporte de otros medios de prueba que demuestren la existencia del dolo o el elemento subjetivo de la conducta punible. Solicita se revoque y se deje sin efecto la resolución confirmatoria del sumario incoado por no haberse cumplido los presupuestos de hecho necesarios para la aplicación de esta sanción.

Acompaña documental y ofrece prueba testimonial, informativa y pericial contable. Que cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

En último lugar, la recurrente plantea la recusación del Dr. Armando Magallón.

Por lo expuesto precedentemente, solicita se haga lugar al recurso de apelación en todas sus partes y se revoquen las determinaciones de oficio. Con costas.

II.- Que a fs. 942/971 contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente, que se confirme el acto apelado, con costas.

En primer lugar, manifiesta que el presente tiene su origen a raíz de la fiscalización practicada donde se procedió a verificar la situación de la recurrente frente al IVA por los periodos fiscales mensuales 11/2011 y 10/2012 a 10/2014 y frente al Impuesto a las Ganancias por periodos fiscales anuales 2012, 2013 y 2014.

Señala que con fecha 12-5-2016 fue notificada la apertura de la fiscalización, luego el 06-11-2017 la contribuyente presentó el escrito de descargo en el que manifiesta su disconformidad respecto del cargo formulado; el 01-12-2017 tomó vista de las actuaciones y finalmente el 12-4-2018 se dictaron las resoluciones determinativas de oficio.

Con respecto a la excepción de nulidad planteada, el Fisco Nacional sostiene que es improcedente, toda vez que la nulidad importa la privación de efecto a los actos que adolecen de algún vicio y por ello carecen de aptitud para cumplir con su fin. En tal sentido –dice- en los actos recurridos no se han transgredido normas aplicables, encontrándose fundado en hechos y antecedentes que le sirven de causa, expresándose las razones que indujeron a su emisión.

Sobre los elementos esenciales del acto administrativo, la representación fiscal expresa que el apelante no menciona en qué habría afectado su derecho de defensa, oponiendo la nulidad por la nulidad misma.

Cabe advertir que el Fisco Nacional declara que las actuaciones atacadas reúnen todos los requisitos esenciales del art. 7º de la Ley 19.549, como tener objeto cierto, física y jurídicamente posible que hacían a la cuestión de fondo y que llevó al tema de discusión en la forma que fue resuelto.

Asimismo, manifiesta que el planteo de nulidad sobre una discrepancia acerca de la materia de fondo de la causa, como es la apreciación de los hechos y el derecho aplicable, no hace procedente tal planteo de nulidad. Por lo cual el planteo no tiene agravio concreto alguno puesto que únicamente se han realizado apreciaciones genéricas.

Por ello, la representación fiscal niega que la actora se encuentre en estado de indefensión alguno puesto que lo

ejerce al peticionar ante VE y tratando de refutar lo actuado.

Por otro lado, y respecto al agravio “rei persecutorio” el Fisco Nacional considera que la actora confundió la etapa procesal administrativa en la cual presenta su descargo. Si bien rige principio de informalidad para el contribuyente, es preciso que tenga presente el procedimiento con el objeto de ejercer su derecho de defensa en el debido proceso adjetivo.

Así también, el Organismo Fiscal alega que no es procedente impugnar y plantear nulidad sobre determinación de diferencias de impuestos por cuanto al momento de emisión de la vista no existía tal determinación y tampoco puede solicitar la apertura de la Determinación de Oficio por cuanto dicho procedimiento ya se inició al haberse cursado las vistas Nº 56 y 57/2017.

Además, el procedimiento de determinación de oficio se encuentra reglado en la Ley 11.683, garantizando el derecho de defensa al haber otorgado la vista de las actuaciones, otorgando plazo previsto para la presentación de descargo y pruebas que hagan a su derecho.

En cuanto a la excepción de previo y especial pronunciamiento planteada por la actora, el Fisco Nacional contesta rechazando el planteo de prescripción, y asevera que la ley de procedimiento tributario contiene un régimen específico en lo que respecta a las causales de suspensión e interrupción, conforme lo establece el art 65º de la Ley 11.683 y a la vez agrega el art. 17 de la Ley 26.860 (BO 03/6/2013) que dispone la suspensión por el término de un año de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación o percepción esté a cargo de la AFIP.

Así pues, explica la representación fiscal, que las resoluciones de vista del presente proceso son de fecha 06/10/2017 y fueron notificadas a la contribuyente el 03/11/2017, es decir encuadra en las condiciones previstas en el artículo transcripto y se encuentra corriendo el plazo de suspensión de ciento veinte días referido, resultando inválidos los planteos de la recurrente que solicita la desestimación de la pretensión fiscal sobre la base de las consideraciones legales que se desentrañaran.

Respecto de los agravios sobre el fondo de la cuestión, el Organismo fiscal manifiesta que la materialidad de los hechos está suficientemente acreditada en los elementos obrantes en los antecedentes administrativos, por lo que no asiste razón a la recurrente, dado que esta última no desvirtúa la prueba recabada por su mandante.

Asimismo agrega que, como consecuencia de la verificación detecta que la contribuyente computó créditos fiscales improcedentes vinculados a operaciones con supuestos acreedores incluidos en la base de contribuyentes no confiables.

Primero, con respecto al proveedor Hitsy SA, se practicó un análisis de la situación fiscal, previsional, financiera y patrimonial tanto de la empresa involucrada como de sus integrantes. Se pudo establecer que se trata de personas de escaso nivel cultural y precaria situación económica social que viven en barrios marginales aprovechándose de eso para inducirlos y engañarlos en su buena fe.

Segundo, el proveedor Cinco Reinas SA, presenta declaraciones juradas de IVA sin saldos a pagar desde 09/2009 a 08/2015. Posee una relación débito crédito tendiente a 1. No registra pagos de Impuesto a las ganancias. No posee domicilio fiscal estable y en 2014 cambió el domicilio a uno que no fue localizado y pertenece a otro contribuyente. Posee un empleado en relación de dependencia. No presentó comprobantes de ventas o compras de sus operaciones, los pagos a proveedores o cobros de servicios ni libros societarios.

Tercero, Sierratech SA, la firma presenta declaraciones juradas de IVA sin saldos a pagar desde 11/2010 a 7/2015. Posee relación debito crédito tendiente a 1. No registra pagos en Impuesto a las Ganancias. No posee domicilio fiscal estable. Efectuó un cambio en el año 2015 a un domicilio inexistente. La mayoría de los domicilios se trata de lugares donde no pudieron ser localizados. No presentó comprobantes de ventas o compras de sus operaciones, los pagos a proveedores o cobros de servicios ni libros societarios.

Cuarto, Broadcenter SA, este proveedor no es titular de bienes registrables. No posee cuentas bancarias. Presenta las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los periodos 2004 a 2015 sin movimiento. Se registran declaraciones juradas de IVA hasta 12/2015 siendo en los periodos con movimiento la relación debito crédito fiscal 1 salvo periodo 05/2015 que fue de 12,86. Posee un empleado en relación de dependencia y no se localiza la firma verificada en el domicilio fiscal. No demuestra capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios o venta de bienes que ha facturado.

En ese orden de ideas, expresa el Fisco Nacional que, con respecto al Impuesto a las Ganancias se impugnaron las compras vinculadas a los cuatro proveedores observados. Se consideró que de no haber mediado la intervención del organismo habría obtenido un beneficio indebido, eludiendo el tributo que debió ingresar.

Además, añade que las firmas Hitsy SA, Cinco Reinas SA y Sierratech SA poseen como accionista al Sr. Ramón Antonio Sosa y como apoderado al Sr. Alejandro Javier Messing. Las tres realizaron su primera inscripción en la agencia 47 de la Dirección Regional Centro. Las tres realizaron cambios de domicilio retornando a la agencia 47. La cuit del contador consignado en las declaraciones juradas de las tres firmas es el mismo. El domicilio fiscal de Sierratech SA es también domicilio fiscal de otras diez empresas incluidas en la base de datos de contribuyentes no confiables.

La representación fiscal concluye que los cheques informados por la verificada como pagos a los proveedores no confiables, fueron en realidad cobrados por la misma 12 de Octubre SA.

Argumenta que, de las irregularidades observadas por la inspección actuante se infiere que no ha quedado demostrado con documentación fehaciente las operaciones vinculadas al hecho imponible, con lo cual se tienen por inexistente.

Así pues, expresa que todos los indicios recabados por su mandante permitieron presumir la existencia de facturas apócrifas o inválidas por lo que se procedió a impugnarlas y a determinar la materia imponible del impuesto y la correspondiente obligación de ingresar el gravamen.

Siendo así, la representación fiscal manifiesta que la actora trata de sustentar su defensa en que los comprobantes tenían un CAI válido, se tenían las facturas, que las mismas estaban registradas y no estaban los proveedores incluidos en la base al momento de emitir las facturas, pero nada menciona sobre el resto de los indicios que se detallaron en el informe (que surgen de la resolución).

Sostiene el Organismo fiscal que los elementos llevan a concluir que las operatorias pretendidas han sido simuladas a los efectos de generar el cómputo de los créditos y débitos fiscales inexistentes a favor de la recurrente.

Por su parte, respecto de los intereses resarcitorios, el Fisco Nacional alega que la actora no formula agravio que permita enervar el criterio fiscal aplicado, por lo cual cabe considerar que los mismos se encuentran firmes y consentidos.

En cuanto a la sanción aplicada, la representación fiscal afirma que a los fines de considerar configurado el elemento subjetivo de la multa establecida en el art. 46 de la ley procedimental, establece presunciones legales “iuris tantum” considerando que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas cuando se verifique alguno de los hechos previstos en el art. 47 de dicha ley.

Añade que en el IVA se comprobó la omisión de ventas y el respectivo crédito fiscal conforme documentación presentada por la propia actora, información de tercero y el sistema informático del Organismo y en el Impuesto a las Ganancias se comprobó la omisión de declarar ingresos y la carencia de documentación respaldatoria de compras y gastos en las declaraciones juradas. Y amplia aclarando que, en el caso de autos, no ha existido prueba alguna que desvirtuara la presunción de dolo.

El Fisco Nacional arguye que el presente caso se trata de una determinación impositiva sobre base cierta y no sobre base presunta, por lo que no aplica la doctrina jurisprudencial “Mazza Generoso y Mazza Alberto”.

Asimismo, sostiene que es improcedente la condonación solicitada por la actora toda vez que no se constataron en los registros del Organismo la configuración de los requisitos necesarios para tener a la recurrente incluida en el beneficio de la condonación establecida por el art. 55 inc a) de la ley 27.260.

En relación a la prueba propuesta por la actora, el Fisco Nacional manifiesta su oposición, toda vez que de la producción de estas pruebas no se obtendrían nuevos y verdaderos elementos útiles, y ofrece los antecedentes administrativos como documental.

Por lo expuesto solicita se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas a la actora.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III.- Que este Tribunal resuelve a fs. 985, del 14/11/2018, diferir los planteos de nulidad y prescripción deducidos por la recurrente para el momento de resolver el fondo de la controversia y de la oposición efectuada por el Fisco Nacional a las medidas probatorias ofrecidas por la actora, dar traslado a esta última por el término de cinco días.

La recurrente a fs. 986 solicita una prórroga para dar cumplimiento con lo solicitado, y el Tribunal a fs. 987 -23/11/2018- la intima para que dentro del quinto día aclare su presentación.

Que a fs. 988, el apelante contesta traslado de los planteos vertidos por el Fisco Nacional sobre prescripción y nulidad del acto administrativo y sobre ofrecimiento y producción de prueba.

A tal efecto, este Tribunal a fs. 1008 resuelve citar a las partes a una audiencia preliminar de prueba para el día 28/02/2019. En ella, el Tribunal considera que atento a los hechos controvertidos, procede la apertura a prueba y hace saber a los presentes que se resolverá sobre la pertinencia y admisibilidad de los medios probatorios en la oportunidad prevista por el artículo agregado a continuación del 173 de la ley de rito.

Atento el estado de autos, el 06/03/2019, el Tribunal resuelve: Hacer lugar a la oposición del Fisco Nacional respecto a la prueba testimonial ofrecida por su contraria por resultar improcedente, no hacer lugar a la prueba informativa dirigida a la AFIP, habida cuenta de las actuaciones administrativas acompañadas, hacer lugar a la oposición del Fisco Nacional respecto de la prueba pericial contable, atento las razones invocadas en su escrito de responde y el acta de audiencia del día 28/02/2019, por resultar lo propuesto improcedente, abrir la causa a prueba por el término de sesenta días y hacer lugar a la prueba informativa ofrecida por el apelante en el punto XIIdc1de su escrito de presentación.

Posteriormente la recurrente apela la resolución del Tribunal en su escrito de fs. 1021, con el objeto de que sea admitida la prueba testimonial, informativa y pericial contable y el Tribunal resuelve –fs. 1023- no hacer lugar a dicha presentación.

Así pues, atento el estado de autos, no habiendo cumplido la recurrente con la acreditación las constancias de los oficios devueltos, y habiendo sido intimada a ello en reiteradas ocasiones, este Tribunal resuelve el 03/02/2020 -a fs. 1046- dar por decaído el derecho a la producción de la prueba informativa.

Como consecuencia, la recurrente –a fs. 1017/1050- interpone recurso de revocatoria con apelación en subsidio y este Tribunal resuelve no hacer lugar al recurso de revocatoria como así tampoco al de apelación articulado en subsidio por improcedente.

Así las cosas, este Tribunal mediante PV-2021-73184047-APN-VOCV#TFN del 11/08/2021, resuelve requerir al Fisco Nacional que en el término de diez días informe si la parte recurrente en autos regularizó los conceptos y montos discutidos en la causa en los términos de las Leyes 27.541 y 27562.

A tal efecto, la representación fiscal mediante RE-2021-80425734-APN-SGAI#TFN solicita prórroga de diez días y el Tribunal mediante PV-2021-80847620-APN-VOCV#TFN resuelve concederla. Luego solicita una nueva prórroga (RE-2021-86619248-APN-SGAI#TFN) y el Tribunal nuevamente la concede por PV-2021-88490556-APN-VOCV#TFN.

Finalmente, la representación fiscal contesta traslado en RE-2021-91690432-APN-SGAI#TFN, y hace saber que el área competente ha informado que no se ha verificado la cancelación por ningún medio de las obligaciones que fueron origen de las sanciones apeladas en autos.

IV.- Que en atención al estado de la causa a fs. 1071 se elevan los autos a consideración de la sala “B”. A fs. 1076/vta la Presidencia de este Tribunal rechaza la recusación planteada por la recurrente respecto del Dr. Magallón. Finalmentea fs. 1080 se llaman los autos para sentencia.

V.- Que en primer lugar corresponde expedirse con relación al planteo de prescripción efectuado por la actora y analizar, en consecuencia, si la acción del fisco para determinar el Impuesto al Valor Agregado del periodo 11/2011 y el Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2012 y aplicar sanciones, se encuentra prescripta de conformidad con lo previsto por las disposiciones de la ley 11.683.

Que dicha ley, en su artículo 56, dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras previstas en la ley de rito prescriben, conforme el inc. a), por el trascurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, por su parte el art. 57 establece que comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen. Por otro lado el art. 58 establece, que el término de la prescripción de la acción para aplicar multas comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales.

Es dable destacar que el planteo de la prescripción elaborado por la recurrente se extiende a los tributos de Impuesto al Valor Agregado periodo 11/2011 y de Impuesto a las Ganancias periodo 2012. Cabe dejar sentado que, respecto de los períodos por los cuales se opone la excepción, conforme se desprende de las constancias de autos, los vencimientos se habrían producido durante el periodo fiscal 12/2012 en el caso del Impuesto al Valor Agregado, por lo cual el plazo comenzaría a correr el día 01/01/2013; y durante el año 2013 en el caso del

Impuesto a las Ganancias, por lo cual el plazo comenzaría a correr el día 01/01/2014.

Siendo así, prima facie, se podría sostener que el plazo de prescripción habría vencido el 01/01/2018 para el Impuesto al Valor Agregado y el 01/01/2019 para el Impuesto a las Ganancias. Ello así, toda vez que la resolución apelada es de fecha 12/04/2018, resulta que respecto del Impuesto a las Ganancias, las facultades del Fisco Nacional para determinar y aplicar sanciones no se encontraban prescriptas.

Respecto del Impuesto al Valor Agregado, corresponde analizar si se presenta en el caso algún supuesto de suspensión del término de la prescripción.

Que la Ley Nº 26.860 (B.O. 3/6/2013) en su artículo 17 dispuso: "Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"; debiendo tenerse presente que de conformidad con el artículo 21 de dicha norma, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Que, además, cabe recordar que el artículo agregado a continuación del art. 65 establece "Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción".

Cabe señalar que las vistas conferidas durante el proceso de fiscalización se notificaron el 03-11-2017 y las resoluciones determinativas aquí apeladas se notificaron el 25-04-2018.

Que por lo expuesto, las facultades del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos por los períodos fiscales citados precedentemente y aplicar sanciones, no se encontraban prescriptas a la fecha del dictado de las resoluciones que diera origen al procedimiento determinativo ni al momento del dictado de los actos determinativos recurridos.

Por ello se resuelve, no hacer lugar al planteo de prescripción incoado por la actora. Cabe señalar que toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re: "Colorín IMSSA (T.F.N. 24.123-I) c/D.G.I.", sentencia del 2 de julio de 2013).

VI.- Que, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto considera la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo por carecer de elementos esenciales, causa, objeto, procedimiento, motivación y finalidad.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en

principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que, la ponderación de la admisibilidad o pertinencia de las medidas propuestas por el contribuyente, realizada por el Juez Administrativo, resulta un aspecto del acto que se encuentra dentro de la potestad revisora de este Tribunal. Empero, aun en el caso de una “desestimación arbitraria” de las medias, tal agravio no resulta suficiente, por sí solo para ocasionar la nulidad del acto en un planteo por vía excepcional, aunque pueda originar, sin dudas, la revocación del mismo al momento de analizar el fondo de la cuestión controvertida.

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo, no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

Por ello se resuelve, no hacer lugar al planteo de nulidad incoado por la actora.

VII.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que las presentes actuaciones tienen su génesis en la fiscalización practicada a la encartada, a raíz de la detección de operaciones con contribuyentes incluidas en la base E-Apoc.

La presente investigación se origina en Nota Nº 2151/2015 (DV SINV) de fecha 28/09/2015 atento haberse detectado que la contribuyente habría sido usuario de facturas apócrifas -sobredimensionamiento del crédito fiscal mediante la utilización de comprobantes apócrifos- a fin de disminuir saldos de declaraciones juradas.

El 12/05/2016 se procedió a notificar la apertura del cargo de fiscalización a la firma “12 de Octubre SA” y en el acto de apertura se dejó constancia de lo siguiente: que la recurrente se encuentra inscripta ante la AFIP-DGI, revistiendo frente al IVA condición de responsable inscripto. Que la actividad principal que desarrolla es “confección de indumentaria de trabajo, uniformes, guardapolvos y sus accesorios”. Que el domicilio fiscal se encuentra en la ciudad de San Fernando del Valle de Catamarca y que posee otro domicilio en la Ciudad de Buenos Aires donde funciona la planta industrial, depósito de almacenamiento y logística. Que la fecha de cierre del ejercicio es en el mes de octubre. Que la firma posee cuenta bancaria Banco Nación sucursal Catamarca. Que la firma es titular de bienes inmuebles, indicando como propio el del domicilio donde se actúa, no pudiendo precisar si existen otros. Que la cantidad de personal en relación de dependencia es aproximadamente 90 personas en total de las cuales 64 son empleados en la planta industrial de Catamarca.

Cabe destacar que se dejó constancia que la firma, en la planta industrial Catamarca, no efectúa ventas y solo emite remitos para el traslado de mercadería al depósito de Ciudad de Buenos Aires.

Por otra parte, ante la falta de cumplimiento de los requerimientos notificados, y atento que la firma no aportó información alguna, la verificación se llevó a cabo en base a la documentación e información existente en los antecedentes del caso y a la información obtenida en la base e-fisco y mediante circularización a clientes y proveedores.

Es dable mencionar que según se observa en las actuaciones administrativas, de la consulta a los proveedores surgió la siguiente información:

En primer lugar, respecto del proveedor Hitsy SA., un funcionario actuante concurrió al domicilio fiscal del presidente y accionista sito en la localidad de Laferrere y observó una vivienda familiar de precaria condición de una planta con un frente que le antecede un pequeño patio en donde se visualizó un coche en estado absoluto de abandono, que no condice con el domicilio de una persona que declara ser accionista y presidente de una firma que opera con grandes firmas del rubro textil.

Además, se concurrió al domicilio fiscal de la empresa Hitsy SA sito en Ciudad de Buenos Aires y se visualizó un inmueble tipo galpón, donde el actuante fue atendido por una persona que se identificó como empleado. En el interior del inmueble se observó un depósito con prendas de vestir, máquinas y una oficina de precarias condiciones; ello con características de taller textil clandestino. En el mismo se solicitaron los libros IVA compras e IVA ventas por el periodo 7/2011 a 4/2013 y documentación respaldatoria y no fue cumplimentado.

De lo plasmado en el informe final surge que: se trata de una sociedad (con elevados montos de facturación) que mediante imposición de domicilios apócrifos se hace imposible su localización y representada por personas insolventes. Se practicó un análisis pormenorizado de la situación fiscal, previsional, financiera y patrimonial tanto de las empresa como de sus integrantes y se concluyó que se trata de sociedad insolvente creada al solo efecto de evadir los tributos y/o permitir que otros los evadan. Se pudo establecer que se trata de personas de escaso nivel cultural y precaria situación económica social, los que viven en barrios marginales aprovechándose de ese contexto para engañarlos en su buena fe.

Segundo, el proveedor Cinco Reinas. Un funcionario concurrió al domicilio fiscal declarado en la Ciudad de Buenos Aires siendo atendido por una persona que manifestó que ese era el domicilio fiscal de Cinco Reinas pero que dicha empresa no desarrollaba actividades comerciales en ese domicilio, desconociendo si posee otro domicilio comercial como así también desconoce su actividad comercial.

Asimismo, se observa que la firma presenta declaraciones juradas de IVA, sin saldos a pagar desde 9/2009 a

8/2015. Posee una relación débito/crédito tendiente a 1. No registra pagos IVA desde su creación hasta la actualidad. No registra pagos en el Impuesto a las Ganancias. Registra escasos pagos en el Régimen de la Seguridad Social producto de emplear de uno a dos dependientes en toda su existencia. No posee domicilio fiscal estable. Se puede ver que la mayoría de los domicilios se tratan de domicilios donde no pudieron ser localizados. Se observa un IVA facturado por al menos por la suma de $7.928.568,23, sin capacidad operativa para facturar esos montos. No presentó comprobantes de ventas o compras de sus operaciones, los pagos a proveedores o cobros de servicios ni libros societarios.

Se concluye que la firma no posee capacidad económica para desarrollar dicha actividad y facturar los montos declarados por la misma tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto a las Ganancias.

En tercer lugar, el proveedor Sierratech SA, un funcionario concurrió al domicilio fiscal en la Ciudad de Buenos Aires y fue atendido por el portero del edificio el cual no se identificó y manifestó que la firma Sierratech SA dejó de ocupar la oficina ubicada en el departamento 3 del primer piso hace aproximadamente cuatro años y desde entonces dicha unidad fue alquilada por un centro odontológico. En el año 2015 el proveedor efectuó cambio de domicilio a la localidad de Laferrere. Dicho lugar se trata de una casa de dos plantas que no denota características comerciales de ningún tipo.

Concluye que se trata de una sociedad con elevados montos de facturación que mediante imposición de domicilios apócrifos hace imposible su localización y asimismo son empresas representadas por personas insolventes.

El cuarto proveedor es Broadcenter SA, el cual no es titular de bienes registrables y no posee cuentas bancarias. Presenta las declaraciones juradas del Impuesto a las ganancias de los periodos 2004 a 2015 sin movimiento. Registra declaraciones juradas de IVA hasta el 12/2015, siendo en los periodos con movimiento la relación débito/crédito fiscal de 1, salvo en el periodo 05/2015 que fue de 12,86. Posee un empleado en relación de dependencia y no se localiza a la firma verificada en el domicilio fiscal.

Atento a los elementos colectados se vislumbra que la contribuyente Broadcenter SA no demuestra una capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios o venta de bienes que ha facturado, no cuenta con bienes que permitan presuponer que poseen capacidad de producir y vender o prestar los servicios en cuestión.

Por otra parte, se puso a disposición de la verificada los papeles de trabajo con los ajustes practicados tanto en Impuesto al Valor Agregado como en Impuesto a las Ganancias por los periodos bajo fiscalización a fin de que el mismo proceda a la ratificación mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas. También se le comunicó la vigencia de la Ley 27.260 la cual prevé plan de regularización fiscal.

A tal efecto, la verificada presentó su descargo el 07/11/2016.

VIII.- Que corresponde entonces entrar al análisis de la cuestión de fondo, esto es, si la misma se ajusta o no a derecho, a tenor de los agravios formulados por la recurrente en su escrito de inicio, concretamente referidos a la tacha de apócrifos de los proveedores Hitsy SA, Cinco Reinas SA, Sierratech SA y Broadcenter SA.

Que entrando al análisis de la impugnación de los citados proveedores, corresponde señalar que a la luz de lo expuesto en el considerando precedente, su impugnación 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 se trata de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que

registran con la actora.

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 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, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que, conforme a reiterada jurisprudencia en el IVA, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Respecto a las afirmaciones de la actora en la cual ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, resulta ilustrativo recordar que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..." (cfr. Forestal Futaluefú S.A. -TFN Sala B- sentencia del 21/05/1993). Este criterio fue reiterado nuevamente in re Sidertec S.A., sentencia del 15/11/1996, donde, además, se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen

que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (vide por caso la causa “Impulso S.A.”, TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa “Carrizo Luis E.” de la misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 in re “Romero S.A.”) y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC”, CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento in re "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala “B”, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991), donde se dijo que "...10) Que, por lo demás, la propia Ley Nº 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas....".

Que formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad del sujeto emisor de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

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 destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dichos terceros hayan sido los verdaderos proveedores de los servicios involucrados cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros.

Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido recientemente a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo "9º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus

modificaciones), sobre cuya base 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 ...". 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 aquél les adjudicó."

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).

Que en definitiva no sólo no se ha logrado probar que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados fueron los verdaderos prestadores y, por ello, corresponde confirmar el ajuste del impuesto al valor agregado, sino que en virtud de la normativa del impuesto a las ganancias, no se han aportado elementos tendientes a acreditar que los bienes y/o servicios han sido efectivamente recibidos y/o prestados, ni se han arrimado elementos que acrediten el valor real de dichas operaciones, por lo que corresponde también confirmar este último ajuste.

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar los actos apelados en cuanto determinan el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias. Con costas.

IX.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mimos 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).

X.- Que resta tratar el aspecto sancionatorio, concretamente las multas impuestas en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado.

Que entrando al análisis de las sanciones aplicadas, cabe recordar que el artículo 46 de la ley de rito sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa defraudare al Fisco. Ahora bien, las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño, que tienen como finalidad hacer creer a la víctima o mantenerla en la creencia o reforzarla en su creencia de que lo que no es verdadero lo es. Pero el ardid o el engaño han de ser "idóneos", esto es aptos para inducir a error, en el caso, al organismo especializado en la fiscalización y recaudación tributaria.

Es decir, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11683, se requiere no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquél. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (ver en tal sentido CNCAF, Sala I, in re "Georgalos Hnos S.A.I.C.A." con fecha 1/10/2008).

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).

En cuanto al quantum de la sanción 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.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiero al voto del Dr. Pérez, salvo en lo que respecta a las multas aplicadas respecto de los periodos 11/2011 y 10/2012 del Impuesto al Valor Agregado, adelantando desde ahora que la misma no se ajusta a derecho.

II.- Corresponde señalar que en estos autos el apelante no ha opuesto la defensa de prescripción con relación a la aludida multa, no obstante lo cual resultaría ineludible para el suscripto declarar que la misma se encuentra cumplida, de ser el caso. Así lo he votado anteriomente en la causa "ULLOA, Hernan Manuel s/Apelación", sentencia del registro de esta Sala de fecha 04/02/2013.

Que previo a introducirme en el análisis del escenario fáctico del caso, entiendo que corresponde: 1) consignar los fundamentos que motivan la procedencia de la declaración de oficio de la prescripción del plazo inherente a las facultades del ente fiscal para aplicar la multa discutida en autos y; 2) determinar la aplicación o no de la ley 26.860 (B.O. 03/06/2013) que, como se verá, resulta ello necesario a los efectos de verificar el plazo computable en relación al instituto de la prescripción.

Que respecto del primer tópico en cuestión y a los fines de fundamentar el criterio que se adopta, estimo oportuno en primer lugar traer a colación algunas premisas liminares que, en la materia objeto de análisis en el sub lite, ha dejado sentados nuestra Corte Suprema de Justicia. La primera de tales premisas es aquella que estableció que "Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario" (Fallos 303:1548). La segunda tan simple y gravitante como la primera- es la que instruye que "La prescripción en materia penal es de orden

público, debe ser declarada de oficio por el tribunal correspondiente, se produce de pleno derecho, debe ser resuelta en forma previa a cualquier decisión sobre el fondo y debe declararse en cualquier instancia del juicio y por cualquier tribunal" (Fallos 186:289; 275:241; 330:4040; 330:4103, entre muchos otros).

Lo señalado precedentemente es claro en el sentido de desligar al juzgador de cualquier subordinación a planteos o peticiones del imputado como requisito habilitante para entrar a decidir acerca de la subsistencia de la acción punitiva. Así entonces se concluye que la declaración de prescripción procede de oficio en casos como el de autos.

Que ello sentado y en consideración al segundo tópico a tratar, cabe mencionar el dictado de la ley 26.860 (B.O. 03/06/2013) mediante la cual se suspendió por 1 año el curso de la prescripción de las acciones correspondientes a las obligaciones fiscales y a la aplicación de las multas. Sin embargo, corresponde destacar que la sanción de dicha normativa fue de fecha posterior al inicio del cómputo del plazo prescriptivo de las acciones inherentes a la multa que nos ocupan. Consiguientemente, debe analizarse ahora si corresponde la aplicación de dicha norma suspensiva
respecto de las mismas.

Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza material o procesal del instituto de la prescripción, así como también de las derivaciones que habrían de seguirse según se adopte una u otra postura Entre tales derivaciones, cabe traer a colación aquí la que refiere a la posibilidad -o no- de operar modificaciones legales que impliquen el prolongamiento de los plazos prescriptivos, aún cuando ello tenga lugar mediante la incorporación de causales suspensivas o interruptivas de su curso.

Una muy ilustrativa reseña histórica de esta discusión y de las diversas posturas que hanadoptado prestigiosos autores a su respecto, es la que ha efectuado el Procurador General de la Nación al emitir su dictamen en el precedente de Fallos 330:5158. Allí señaló que "La aplicación retroactiva de las leyes que amplían los plazos de la prescripción ha sido intensamente discutida en Alemania cuando se investigaban los delitos de guerra (..) Esta discusión renovó una disputa acerca de la naturaleza jurídica de los presupuestos del proceso, en especial, del plazo de la prescripción. Quienes comprendían a los presupuestos del proceso como institutos meramente procesales aceptaban la prolongación retroactiva de los plazos, mientras que quienes le atribuían contenido material, por el contrario, la rechazaban. (cfr. 0110, Grundkurs Strafrecht, Allgemeine Strafrechtslehre, 61 edición, § 2/19 y s.).

Este debate ha dado lugar a un amplio abanico de opiniones jurídicas. El Tribunal Federal Constitucional de Alemania sostuvo la opinión de que la prescripción no está alcanzada por la prohibición de aplicación retroactiva de la ley más gravosa (BverJG 25, 287). La solución contraria, la irretroactividad de la modificación perjudicial, se fundamenta en que la prescripción posee naturaleza material (PASTOR, Prescripción..., p. 52; del mismo modo en: El plazo razonable en el proceso del estado de derecho, de. Ad-hoc, año 2002, p. 457y s.), o bien en el argumento, que he referido en otro contexto (Interrupción de la prescripción de la acción penal por la "secuela del juicio", p. 437), de que el debate sobre la naturaleza jurídica del instituto no es determinante para la pregunta sobre la sujeción al principio de ley previa, puesto que a las disposiciones de derecho procesal -o a cierto grupo de ellas- también se aplica la prohibición de aplicación retroactiva de la ley penal más gravosa. Transita también este camino la idea de que la regulación de la prescripción constituye en Argentina "ley penal" en los términos del artículo 20 de nuestro Código Penal y que, por tanto, se le aplica la prohibición de retroactividad (cfr. voto de SCHIFFRIN, Cfed. La Plata, Sala IJIPenal, agosto 30- 1989, S.J.EL., de, 135-323 y ss.)

Que tal consideración referida a que las normas que regulan la prescripción deben ser consideradas "ley penal", es

la que ha adoptado nuestra Corte Suprema de Justicia, incluso dentro del ámbito de las infracciones tipificadas en las normas fiscales, al señalar que "Reconocido el carácter principalmente punitivo de las multas aduaneras, la incidencia a su respecto de leyes penales 'ex post facto' que implican empeorar las condiciones de los infractores, transgrede el
principio constitucional de la irretroactividad de la ley penal, en cuyo concepto se incluye el estatuto de la prescripción..." (Fallos 294:68; 304:849; 304:892; 305:332).

Conforme puede extraerse de la doctrina jurisprudencial transcripta precedentemente, lacitada regla de no operatividad de la ley penal más gravosa exhibe raigambre constitucional, toda vez que ella deriva del principio de legalidad material, instituido en el art. 18 de la Carta Fundamental. Ello así, por imperio de la citada regla penal, es dable concluir que no resulta aplicable al presente caso el supuesto de suspensión de la prescripción establecido en el artículo 17 de la ley 26.860.

III.- Por lo expuesto, incumbe exponer el cómputo de la prescripción según el criterio exhibido en los considerandos que preceden. El 01/01/2012 se inició el cómputo del plazo prescriptivo respecto de la multa del periodo fiscal 11/2011 y el 01/01/2013 se inició el plazo correspondiente ala multa del periodo 10/2012.

Ello sentado, cabe consignar que aún cuando en la especie resulta aplicable la causal suspensiva por el plazo de 120 días contemplada en el artículo agregado a continuación del art. 65 habiéndose notificado la vista determinativa el día 03/11/2017-, lo cierto es que tal circunstancia no enerva el cumplimiento del plazo de 5 años previsto en la ley ya que, en el caso del periodo fiscal 11/2011, dicho plazo operó el 01/01/2017 y el del periodo fiscal 10/2012 operó el 01/01/2018.

IV.- En base a las consideraciones expresadas, corresponde declarar de oficio la prescripción de las acciones y poderes del fisco para aplicar la multa apelada en autos, con relación a los períodos fiscales 11/2011 y 10/2012. Atento a la forma en que se resuleve, corresponde que las costas se impongan por su orden.

En virtud de la votación que antecede, por mayoria, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto e intereses resarcitorios y multa, reduciendo la graduación de estas últimas 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: 2022.08.10 18:20:18 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: 2022.08.11 14:46:13 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: 2022.08.11 15:37:44 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: 2022.08.11 15:38:02 -03:00