Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-18929660-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Febrero de 2024

Referencia: SENTENCIA - EXPTE N° 48.536-I “OSCAR BARBIERI S.A."

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° 48.536-I caratulado: **“OSCAR BARBIERI S.A. S/ APELACIÓN”**; a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que, a fs. 13/21, la actora interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76, inciso b) de la Ley N° 11.683, contra la Resolución N° 116/2017 (DV RRTU) de fecha 20/12/2017, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP-DGI, en virtud de la cual se resolvió determinar de oficio la materia imponible del Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales 12/2010 a 03/2013 (ambos inclusive) en la suma de pesos seiscientos setenta y nueve mil doscientos cincuenta y dos con veinticinco centavos ($679.252,25) y pesos un millón cuatrocientos cincuenta y tres mil setecientos cinco con noventa y nueve centavos ($1.453.705.99) en concepto de intereses resarcitorios conforme lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley Nº 11.683. A su vez, se le aplica una multa equivalente a tres veces el impuesto presuntamente evadido, por los períodos fiscales 12/2010 a 01/2011 y 02/2012 a 01/2013 por la suma de pesos cuatrocientos diez mil ciento noventa y seis con nueve centavos ($410.196,09.-) de conformidad con lo previsto por los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley de rito.

En primer término, la parte actora indica que, tal como resulta de los antecedentes obrantes en el expediente, el 13/11/2017 se dio inicio a la inspección mediante OI N° 1525144, por el Impuesto a las Ganancias e I.V.A. (períodos 02/2011 a 01/2012). Los requerimientos formulados -y sus respuestas- se circunscribieron a los períodos involucrados. Asimismo, sostiene que con fecha 17/07/2017 la inspección confecciona y notifica una planilla con ajustes en el I.V.A. por los períodos 12/2010 a 03/2013.

Declara que, ante la falta de conformidad, en fecha 7/09/2017 se notificó la vista del artículo 17 con el ajuste que

comprendía mucho más allá de lo autorizado y notificado según la Orden de Intervención.

Asegura que al formular el descargo, se denunció la nulidad por falta de competencia de los funcionarios intervinientes y en respuesta a dicha impugnación, sostiene la resolución determinativa que la nulidad de las actuaciones no podía prosperar por cuanto conforme el artículo 35 de la Ley N° 11.683 la AFIP cuenta con amplios poderes para verificar en cualquier momento, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes.

Indica que la Orden de Intervención cursada por la Administración a la recurrente estableció, expresamente, que los períodos 2/2011 a 1/2012 eran los que estaban bajo fiscalización, resultando claro que la resolución determinativa se extralimitó al determinar períodos que no eran objeto del procedimiento.

Asegura que basta con solo leer la resolución determinativa para advertir que de los períodos que se encontraban fuera de la fiscalización, se han extraído sanciones mediante la imputación de un obrar doloso previsto en el artículo 46 de la ley ritual y se ha dispuesto, además, formular una denuncia penal.

Opina que el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón del tiempo (conforme el artículo 14 inciso b Ley N° 19.549). Alega que el Fisco Nacional ni siquiera menciona la existencia de posteriores ampliaciones de la fiscalización, como para intentar justificar la convalidación ex post facto de las determinaciones.

Aduce que la importancia de la notificación de la Orden de Intervención se sustenta en que, a partir de la misma, comienza el ejercicio del derecho de defensa, ya que posee como función primordial acotar el alcance de las facultades fiscales y otorgar certeza al contribuyente, respecto de la información que debe brindar al ente fiscal. En ese sentido, a partir de ese momento, comienzan los requerimientos de documentación e información al contribuyente produciéndose la recolección de pruebas, que luego pueden eventualmente ser utilizadas para determinar de oficio, aplicar sanciones y eventualmente para imputar un delito de la Ley Penal Tributaria - como ocurrió en el caso de autos.

Con relación a la improcedencia del ajuste, la recurrente revela que existen los proveedores por los cuales la AFIP le impugna el crédito fiscal de I.V.A. computado como consecuencia de las compras realizadas a las firmas Electroming S.A., Electrónica S.A. y Maxelectrónica S.A.

Con respecto a la realidad de las operaciones reitera que la AFIP. tropieza, con una severa contradicción: se impugna el crédito fiscal proveniente de las facturas de tres proveedores, pero jamás se cuestionó la realidad de las operaciones. Ello no es todo, al contestar el descargo se describió en forma precisa el circuito comercial de las operaciones. Como archivo adjunto del descargo se confeccionó una planilla en la cual se detalla cada una de las facturas impugnadas por la inspección. Afirma que los medios de pagos utilizados se ajustaban a las exigencias formales de la Ley N° 25.345.

Confirma que el Organismo no cuestiona la realidad de las operaciones dado que la impugnación reposa exclusiva y excluyentemente en la calificación de apócrifo del proveedor. Los medios de pago existieron y quedaron registrados en la documentación de respaldo de las operaciones; es incuestionable que el transporte se concretó y tampoco se discute que la mercadería fue adquirida y entregada a Oscar Barbieri S.A.

Indica que el artículo 34 de la Ley N° 11.683 dispone que en caso de que los contribuyentes no utilicen los medios de pago predeterminados, quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor las deducciones y créditos tributarios. Pues bien, no se puso en duda que las compras fueron

reales. Si a ello añadimos la prueba de los medios de pago empleados, tenemos que la conclusión no puede ser otra que la prevista en artículo 34 antes citado: el derecho del contribuyente a computar el crédito fiscal.

Sostiene que la Administración no puede terminar de conciliar el motivo de la inclusión del proveedor en la base apoc y, en definitiva, la razón de la impugnación. Por lo tanto, al reconocer la existencia de las operaciones que dieron origen al crédito fiscal desarticula la propia impugnación.

Afirma que el resultado al que puede conducir esta realidad económica sólo puede ser la legitimidad del crédito fiscal computado.

Asegura que por expresión del artículo 34 de la Ley N° 11.683, y de los artículos 5, 6 y 12 in fine de la ley de I.V.A., sólo debe acreditar que lo facturado a él corresponde a prestaciones y/o compras reales y efectivamente prestadas por el emisor de la factura, lo cual ha quedado descartado a partir del reconocimiento de la Administración por la inexistencia de ajuste en el Impuesto a las Ganancias y porque así lo ha expresado en la resolución determinativa apelada.

Reflexiona entonces que, si las prestaciones fueron cumplidas, si las facturas están debidamente autorizadas por la AFIP., si el proveedor no se encontraba en la base apoc de la página web, si el CAI estaba autorizado – no registraba incumplimientos formales ni materiales -; si la Administración convalidó las operaciones realizadas - no las cuestiona -, la impugnación cuatro años después es inviable.

Asevera que en el caso de autos el organismo fiscal no probó nada, por el contrario, reconoce la existencia de: las operaciones, la mercadería, el transporte de la mercadería y los medios de pagos con que se cancelaron las compras. Sin embargo, se insiste en impugnar el crédito fiscal resultante de operaciones materialmente constatables y constatadas por AFIP que ni siquiera se atrevió a producir la prueba pericial contable en razón de que la fiscalización ya efectuó el control de la facturación así también el control del circuito comercial de la firma. La revocación del ajuste aparece, entonces, como única posibilidad para el caso que nos convoca.

Al finalizar, concluye que la existencia de los intereses resarcitorios y de la multa se encuentra subordinada de manera directa e inmediata a la existencia de la omisión imputada. En consecuencia, declarada la nulidad y/o revocada la determinación, mal puede prosperar alguna pretensión sancionatoria y/o en concepto de intereses, cuyo sustento no es nada más ni nada menos que la existencia de la determinación.

Sostiene que, sin ser un accesorio de la deuda tributaria, la multa se erige a partir de la materialización de una obligación principal, por lo que la desaparición de la misma, impide la subsistencia de lo que le es su consecuencia.

En definitiva, por todo lo expuesto, cita jurisprudencia y expone los argumentos de hecho y de derecho en que funda su pretensión solicitando que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 39/51 se presenta el Fisco Nacional, contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio, impugna la prueba informativa y pericial del apelante y acompaña los antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentando confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III.- Que, a fs. 82, se ordenó la apertura a prueba de la presente causa, rechazando la oposición efectuada por el Fisco Nacional. A fs. 105/112 y 118/132 obra la contestación del oficio dirigido al Juzgado Nacional de Primera

Instancia en lo Comercial 16 y la pericial contable.

IV.- Que, a fs. 153, se elevan los autos a consideración de la Sala “B”. A fs. 157 se ponen los autos a alegar. A fs. 161/163 obran los alegatos de la actora y a fs. 164/168 del Fisco Nacional. Seguidamente a fs. pasan los autos a sentencia.

V.- Que, conforme se deprende de autos y de las actuaciones administrativas que corren por separado, en especial del informe obrante a fs. 403/407 del cuerpo 2 del Impuesto al Valor Agregado, el ajuste se originó en impugnaciones de los créditos fiscales por operaciones de compras consideradas no procedentes respecto de los proveedores apócrifos: Maxelectrónica S.A., Sky Electrónica S.A. y Electromig S.A.

A continuación, se describe el comportamiento observado durante la fiscalización respecto de cada proveedor impugnado:

1) Maxelectrónica S.A.: se encuentra inscripta bajo la actividad de ventas al por mayor de mercancías NCP. Durante la fiscalización no aportó la documentación requerida por la misma. De la consulta a los sistemas surge que la misma tiene como accionistas al señor Martínez Luis Alberto (fallecido el 09/08/2013) como director suplente y como presidente a la señora Sesperes Claudia, los que no registran presentación de declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias ni pagos. Registran pagos en el régimen de autónomos solamente en el año 2013 y 2012. La firma no declara tener empleados en relación de dependencia. No posee bienes registrables. No pudo ser localizada en los distintos domicilios declarados. Asimismo, de la consulta factuweb, no registra código de autorización de impresión con aprobación. Se circularizó a la imprenta que habría realizado los trabajados de impresión de facturas, observándose que la misma persona que efectuó los encargos, el Sr. Migliarini, también encargó la impresión de las facturas para las firmas Electromig S.A. y Sky Electrónica S.A. Consultadas las bases del Organismo no surge relación del Sr Migliarini con las firmas en cuestión.

2) Electroming S.A.: se encuentra inscripta en la actividad principal de servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías. La firma fue constituida por los sres. Sesperes Claudia Lorena y Alonso Luis Alberto ambos insolventes, y los que a su vez revisten el carácter de socios fundadores de varias empresas incorporadas a la base de contribuyentes no confiables. Las autoridades sucesoras como ser el señor Saragosti Mariano Elías presidente de la firma, en agosto 2008 declaró su desconocimiento de dicha designación. Desde diciembre 2013 es considerada deudor irrecuperable del sistema financiero. Fue decretada su quiebra el 05/09/2014 declarando el juez la clausura del procedimiento por falta de activo el 13/09/2016. No registra inmuebles ni automotores. No fue localizada en ninguno de sus domicilios declarados. Desde el año 2012 no registra pago de impuestos, no declara empleados en relación de dependencia, por los períodos 2013 y 2014 presenta declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias “sin movimientos” y por el período 2012 declara quebrantos.

3) Sky Electrónica S.A.: la fiscalización concurrió al domicilio fiscal y demás domicilios declarados sin poder localizar a los responsables de la firma. De la consulta al Boletín Oficial se extrajo que el objeto de la sociedad es la compraventa, permuta, consignación, importación, exportación y distribución de aparatos y equipos electrónicos y eléctricos. Su sede social estaría ubicada en la calle Bermúdez 1061 (Capital Federal), no encontrándose persona alguna que atendiese, por lo que se consultó a vecinos del lugar, los cuales desconocían a la firma. Por otro lado, de la documentación aportada por la imprenta se observa que en las copias de las facturas impresas figura como domicilio comercial de la sociedad el de la calle Sarmiento 1287 piso 8° dpto. 4 de Capital Federal. El fiscalizador concurrió al domicilio sin localizar a la firma. A su vez, de las consultas a las bases informáticas del Organismo surge que: 1) la última declaración jurada presentada del Impuesto a las Ganancias corresponde al ejercicio 2011 2) presenta acreditaciones bancarias hasta el período fiscal 2012 3) no tiene

empleados en relación de dependencia, no posee bienes registrables, no practicó retenciones 4) en relación a las autoridades de la firma se desprende que el Sr. Fleury Julian (presidente) no posee bienes registrables, no tiene acreditaciones bancarias, no presenta declaraciones juradas y se encuentra informado como empleado en relación de dependencia desde el año 2009. Con relación a Ceriani Paula Andrea (directora suplente) se encuentra informada como empleada en relación de dependencia hasta el año 2004, solo cuenta con una propiedad adquirida en 2007 y no presenta declaraciones juradas.

VI.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros).

Conforme lo expuesto, en primer término, corresponde expedirse en torno al planteo de nulidad efectuado por la recurrente, adelantando que este argumento carece de fundamentos legales suficientes para sustentar la petición.

En efecto para que prospere la pretensión de la recurrente, la nulidad impetrada debe estar sustentada en un interés jurídico concreto, por lo que resulta necesario que el vicio respectivo haya colocado al recurrente en un verdadero estado de indefensión, ocasionándole un agravio no subsanable, lo que no se verifica en el caso de marras.

En ese sentido el objeto de las nulidades procesales radica en el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de esa garantía y que la misma ha sido conculcada.

Asimismo, no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo y concreto para el derecho de quien las pide, lo que no ocurre en autos. Lo contrario implicaría declarar la nulidad por la nulidad misma.

En esa tónica debe destacarse que, en relación a lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparece 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 hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo. Se observa que la resolución cumple con dichos requisitos al lucir motivada y fundada en sus argumentos. Al respecto, es preciso indicar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, la determinación de oficio, como especie de acto administrativo, goza de presunción de legitimidad, es decir, que se presume que ha sido emitida conforme al ordenamiento jurídico y la misma subsiste en tanto no se declare la eventual invalidez por el órgano competente, correspondiendo al contribuyente la carga de probarla, circunstancia que no se produjo en autos.

Cabe señalar que, específicamente respecto de los períodos fiscales abarcados por la O.I. N° 1525144 la misma fue ampliada – en lo que respecta al IVA – a los períodos 12/2010 a 01/2011 y 02/2012 a 03/2013, habiéndose notificado al apoderado de la recurrente, no existiendo dudas sobre los impuestos y períodos fiscales abarcados por la fiscalización que derivó en el ajuste aquí recurrido (fs. 246 cuerpo principal IVA N° 2).

En definitiva, se observa que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que hace al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal y excede el marco de la nulidad planteada. Por todo lo expuesto, corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía S.A.”, 21/2/13).

VII.- Que, en relación al fondo del asunto, cabe concluir que la impugnación de dichos proveedores 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 la efectiva realización de las operaciones por parte de los proveedores cuestionados por el Fisco Nacional.

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 y que ellos realizaron 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 realización de las operaciones, por los proveedores impugnados siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

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).

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.

Entrando al análisis de los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en materia de IVA, es dable recordar que conforme a reiterada jurisprudencia, 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 "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....".

Formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en crisis de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando la impugnación de las operaciones en ellas consignadas.

No obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que las facturas fueron debidamente autorizadas por la AFIP, que los medios utilizados se ajustaron a las exigencias de la Ley 25.345, o que de las actuaciones administrativas no existe referencia, observación y/o cuestionamiento sobre la mercadería adquirida y que por lo tanto no le corresponde probar un hecho cuya existencia ya fue admitida en forma explícita por el Ente Fiscal. Lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones con los proveedores cuestionados, 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 productos involucrados cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que no le corresponde hacerse cargo de las deficiencias propias del Organismo Fiscal en materia de verificación y control, y de esta forma construir una solidaridad en el pago de impuestos omitidos por los proveedores impugnados.

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."*

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 dicho proveedor se encuentre inscripto, resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en toda la serie de circunstancias más arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados.

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 en cuestión (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).

En el caso de autos, cabe señalar que la recurrente ha ensayado como principal argumento a fines de desvirtuar el criterio fiscal, el hecho de que las facturas fueron debidamente autorizadas por la AFIP, que el proveedor no se encontraba en la base apoc, que el CAI estaba autorizado y que no registraba incumplimientos formales ni materiales en las facturas. En ese sentido, de la prueba producida - especialmente de la pericial contable – no se logró acreditar la realidad del vínculo comercial invocado. El hecho de que las facturas estén registradas en los libros contables o que las órdenes de pago y las retenciones practicadas fueron realizadas de acuerdo a la legislación vigente, no permiten acreditar que las operaciones comerciales que dieron lugar al cómputo de los créditos fiscales por parte de la actora hayan sido efectivamente celebradas con los proveedores impugnados. A mayor abundamiento, la actora no alcanzo a evidenciar el circuito comercial desplegado para tener por existentes a las operaciones impugnadas que permita inferir que fueron efectivamente realizadas.

En función de las inconsistencias detectadas a los mencionados proveedores, y toda vez que la actora no ha logrado derribar las conclusiones a las que arribó el Fisco a través de la inspección realizada, acreditando la efectiva realización por parte de las nombradas de las operaciones, corresponde confirmar la resolución que determina el Impuesto al Valor Agregado, con costas.

VIII.- Que, no habiendo agravios concretos con relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional 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).

IX.- Sentado ello, cabe entonces analizar si la multa aplicada en autos, con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a) b) y c) de la Ley 11.683, se ajusta a derecho.

Que 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 con relación a la multa por defraudación, 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.

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).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo fiscal 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 solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria. Nada ha aportado la actora que permita derribar los indicios referidos por el Fisco Nacional.

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el ajuste practicado, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46, la que corresponde confirmar.

No obstante ello, 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 reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas en este aspecto se imponen a la actora en la proporción de la multa que se confirma y por su orden en la parte que se reduce.

El Dr. Armando Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal instructor como así también a lo expuesto en el Considerando VI de su voto con relación a la nulidad planteada por la actora, concluyendo en su mismo sentido.

II.- Que en cuanto al fondo de la cuestión, advierto que la impugnación del proveedor ELECTROMIG S.A. no se encontraría debidamente fundada por el Fisco Nacional. En efecto, del informe final de inspección obrante a fs. 334 y stes. del Cuerpo 2 del Legajo Principal IVA correspondiente a las actuaciones del contribuyente de autos y

del informe correspondiente al proveedor glosado a fs. 19 y stes. del Legajo “Fotocopias de antecedentes previos de la fiscalización de carga en la base de contribuyentes no confiables” del contribuyente Electromig S.A., no surge que el personal fiscalizador haya concurrido al domicilio del citado proveedor. Surge allí que a la fecha de la fiscalización no se encontraba incluido en Base Apoc, que por otra parte se encontraba inscripto en el impuesto a las ganancias desde el 25/9/2008, presentando ddjj desde 2009 a 2012, de fs. 21 del legajo del proveedor se observa su situación patrimonial por los distintos períodos y las ventas declaradas en los mismos. Surge además que se encontraba inscripto en el impuesto al valor agregado, presentando ddjj hasta marzo de 2013. Si bien la fiscalización advierte que la firma proveedora carecería de bienes registrables, no explica en qué medida dicha circunstancia sería un óbice para la realización de las operaciones facturadas con la aquí recurrente, las que se refieren a productos electrónicos, guardando relación con la actividad secundaria declarada por la firma Electromig S.A. y la actividad principal de la aquí recurrente. Por otra parte, se evidencia en el informe del proveedor que era titular de 6 cuentas bancarias, surgiendo montos acreditados en las mismas según se detalla a fs. 23 del legajo que vengo comentando; del cual se observa también la relación con diversos clientes y proveedores que surgen de la información de las base Citi Compras y Citi Ventas. Asimismo, de la consulta efectuada por los inspectores a FACTUWEB resultó que la proveedora tenía registros de CAI vigentes con fecha de vencimiento el 11/4/2015.

A ello corresponde agregar que conforme la prueba informativa producía en autos (vide fs. 105 y stes. del expediente) el Juzgado Nacional de 1ra. Instancia en lo Comercial Nº 16, informa la existencia del Expte. 27406/2013 “Electromig S.A. s/quiebra”, en el cual la AFIP se presentó a solicitar la verificación de créditos por períodos que comprenden los años 2008 a 2012, obteniendo su verificación con fecha 24/4/2015.

Todo lo expuesto, lleva a concluir que la impugnación de Electromig S.A. no se encuentra debidamente ponderada y menos acreditada por el Fisco Nacional, razón por la cual voto por revocar el ajuste fiscal en este aspecto.

III.- Que en lo que respecta a MAXELECTRÓNICA S.A. y SKY ELECTRONICA S.A. comparto el análisis que efectúa el Vocal instructor y los fundamentos expuestos en el Considerando VII de su voto, por lo que voto por confirmar los ajustes determinados en el acto apelado respecto de estos dos proveedores. Asimismo, compartiendo los fundamentos expuestos en los Considerandos VIII y IX del voto del distinguido colega, corresponde confirmar los intereses resarcitorios y la multa, con la reducción que allí se propugna, respecto del ajuste cuya confirmación aquí se trata.

IV.- Que por lo expuesto voto por: 1.- Confirmar parcialmente la resolución apelada respecto de la impugnación de los proveedores MAXELECTRÓNICA S.A. y SKY ELECTRONICA S.A., con más la proporción correspondiente de intereses resarcitorios y multa, esta última reducida al mínimo legal. Con costas, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto éste en que se imponen por su orden. 2.- Revocar parcialmente la resolución apelada con relación al ajuste por la impugnación del proveedor ELECTROMIG S.A.. Con costas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, en cuanto determina impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de la sanción a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción 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 Armando Magallon
Date: 2024.02.22 14:41:58 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: 2024.02.22 15:08:44 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 Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2024.02.22 15:57:43 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.22 15:58:38 -03:00