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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-39079784-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA - EXPTE N° 33.947-I (y su acumulado N° 47.407-I) "SILVER FISH S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente Nº 33.947-I (y su acumulado N° 47.407-I) caratulado: "SILVER FISH 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. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que, a fs. 150/181vta, se presenta la contribuyente e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N°120/10 y N°121/10 (DV RRMP) ambas de fecha 30/06/2010 y a fs. 345/349vta. contra las Resoluciones N°259/16 y N°260/16 DO (DV RRMP) ambas de fecha 27/09/2016, todas ellas dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP.

En virtud de la Resolución N°120/10, la AFIP resuelve en relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA) respecto de los períodos 08/2005 a 11/2007, determinar nuevos saldos a favor y una diferencia a ingresar por $796.854,62, con más la suma de $594.487,80 en concepto de intereses resarcitorios. Se hace reserva de la eventual aplicación de sanciones conforme lo establecido por el art. 20 de la Ley Penal Tributaria.

La Resolución N° 121/10 determina respecto de los períodos fiscales 2006 y 2007 el Impuesto a las Ganancias por la suma de $796.271,56 y en concepto de intereses resarcitorios $529.157,30. Se hace reserva de la eventual aplicación de sanciones conforme lo establecido por el art. 20 de la Ley Penal Tributaria.

A través de la Resolución N° 259/16 la AFIP aplica una multa por los importes determinados en el IVA previamente, graduada en tres (3) veces el impuesto evadido, por $1.971.167,97, con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la Ley de rito.

Con respecto a la Resolución N° 260/16 la AFIP aplica una multa aplica por los importes determinados en el

Impuesto a las Ganancias mencionados anteriormente, graduada en tres (3) veces por $1.689.821,55 por los períodos fiscales 2006 a 2007 con sustento en el art. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la Ley de rito.

La actora indica que se dedica a las actividades de compra, venta, distribución, exportación e importación de pescado, mariscos, frutos de mar, río, lagos, lagunas y cursos de agua, en todas sus especies y variedades, inmobiliaria y que en los períodos objeto de las determinaciones recurridas, su actividad principal fue la elaboración de productos de mar.

Afirma que para el ejercicio de dicha actividad adquirió los bienes y contrató los servicios de, entre otros, los siguientes proveedores cuestionados por el Fisco Nacional: Nora Inés Cabrera, Claudia Marcela López, Claudia Yolanda Di Gesu, Germán Ariel Velásquez, Verónica Alcira Contreras y Horacio Enrique Pezzoni; cuyas operaciones fueron objetadas en cuanto a su efectiva existencia y magnitud, dando lugar a los ajustes en los gravámenes y períodos que motivan estas presentaciones.

La actora informa que a través de la O.I. 289.032, la División Fiscalización N°2 de la Dirección Regional Mar del Plata inició un procedimiento para verificar el cumplimiento de sus obligaciones en el IVA -períodos fiscales 08/2005 a 11/2007 y del Impuesto a las Ganancias- períodos fiscales 2006 y 2007, en el cual se suministró la totalidad de la documentación fiscal, contable, societaria y comercial requerida, de lo que da cuenta el informe final de inspección y los actos administrativos dictados en su consecuencia, que permitieron elaborar los ajustes por los cuales se confiere vista de la impugnación de los créditos fiscales en el IVA y los gastos computados en el Impuesto a las Ganancias, originados en las operaciones realizadas con los mencionados proveedores, en los períodos 08/2005 a 11/2007. Con respecto al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2007, manifiesta que el ajuste de inspección fue determinado sobre base presunta.

La actora manifiesta que estos ajustes tienen como sustento que estos proveedores a la fecha de la fiscalización se encontraban registrados en la Base e-Apoc y destaca que ello se funda en datos recolectados por otras fiscalizaciones, no existiendo, a su entender, elementos ni fundamentos legales para la procedencia de la impugnación de las operaciones documentadas en las facturas observadas, sino solas remisiones al momento de ser cargadas en la Base e-Apoc, pero no resultan ser el resultado de una tarea investigativa a los efectos de demostrar la existencia o no de capacidad operativa para desarrollar las operaciones facturadas.

Indica que los motivos de las impugnaciones giran en torno a proveedores que presentan parcialmente o no presentan declaraciones juradas de IVA por los períodos en que se emitieron las facturas; en la relación entre débitos y créditos fiscales en las declaraciones juradas de IVA presentadas por algunos proveedores; que no poseen bienes registrables, estructura física o personal en relación de dependencia; la imposibilidad de localizar al proveedor o que su domicilio es inexistente y la inclusión en la Base e-Apoc de la AFIP, de las cuales, entiende la recurrente, ninguna tiene la entidad suficiente para justificar dicha decisión.

La actora manifiesta que como adquiriente de buena fe recibió y pagó las facturas que incluían el gravamen a proveedores que consideró “legítimos”, los que se encontraban inscriptos y emitieron un comprobante que fue verificado en la base “Verificación de validez de los comprobantes emitidos” en la página Web de la AFIP e indica que todas las consultas arrojaron resultados favorables en cuanto a la validez de los comprobantes y la inscripción de los proveedores. A pesar de ello, la firma se entera de las supuestas anomalías dos años después de adquirir los bienes y servicios en el mercado, en el momento de ser fiscalizado por el Organismo Fiscal quien impugna la deducción del gasto o del crédito fiscal, con argumentos no muy sólidos.

Explica que los fundamentos que esgrime el ente recaudador para intentar sostener su posición permiten advertir

que bajo el ropaje de las presunciones legales contenidas en Ley 11.683, se pretende justificar una investigación puramente subjetiva y carente de sustento probatorio alguno. Todas las construcciones deductivas de la AFIP son lógicamente falsas, pues todas ellas contienen premisas o indicios falsos (sea porque no son ciertos, sea porque no se encuentran probados), según la recurrente.

La actora indica que en algunos casos se parte de algunos hechos ciertos (domicilios fiscales, incumplimientos tributarios del proveedor) que con una gran cuota de subjetivismo y dogmatismo del funcionario fiscalizador, se construye una conclusión jurídicamente insustentable o lo que es lo mismo, se elabora un gran sofisma; en otros casos, los hechos mismos que le sirven de base a la construcción presuncional son incorrectamente presentados, partiéndose de una supuesta irregularidad que en realidad no es tal.

Indica que la AFIP en ningún momento admite la utilización de presunciones para la determinación efectuada, yerra el encuadre legal de la misma afectando el derecho de defensa del contribuyente. La falta de fundamentación para habilitar un proceso de determinación efectuado en base presunta, pone en evidencia la ilegalidad del procedimiento y la falta de sustento del razonamiento lógico del ente recaudador.

Si a partir de algunos hechos o datos que la AFIP-DGI tiene por ciertos (aun cuando algunos no lo sean) se infiere o presume que el proveedor de que se trate es apócrifo y que, por lo tanto, las operaciones comerciales cuestionadas son fácticamente irreales, lo que se está haciendo no es ni más ni menos que un razonamiento lógico presuncional, aunque éste no esté expresamente regulado en la ley 11.683.

Afirma que para evitar la deducción de facturas apócrifas, la AFIP dictó la res. General 1817 (B.O 21/01/05) en la que los responsables deben consultar en la página WEB de la AFIP la situación fiscal con relación a los impuestos y/o regímenes en los que se encuentran inscriptos los contribuyentes y/o responsables con los que se opera.

Insiste en que se le estaría intentando hacer extensiva a la actora las responsabilidades por las eventuales irregularidades que pudieran cometer sus proveedores, lo cual es jurídicamente insostenible.

Manifiesta que realizó operaciones de compra y venta conforme al giro comercial que caracteriza su objeto, sin que la existencia de dichas operaciones haya sido cuestionada hasta ahora.

Indica que en una de ellas y en relación a los terceros proveedores, se cumplió con todos los recaudos legales exigibles en el momento de realizarse el negocio, nadie puede ahora poner en duda la validez formal de la documentación acompañada o cuestionar la operación comercial pertinente. En última instancia, si alguno de esos terceros no realizó lo propio, o no cumplió con sus obligaciones, o le fue revocada posteriormente su autorización por el organismo de contralor pertinente, o fue incluido más tarde dentro de la lista Apoc de la AFIP, esa responsabilidad por su eventual incumplimiento no puede serle imputada ni trasladada a la recurrente.

Afirma que no era función de la actora controlar la legalidad y la validez sustancial de los documentos y demás elementos presentados por sus proveedores. Por lo tanto, no corresponde que se pretenda sancionar patrimonialmente a esta entidad por los eventuales incumplimientos legales y tributarios de sus proveedores.

Argumenta que, las operaciones de compra existieron, las verificaciones del CAI se realizaron y todos los comprobantes se correspondían con un código de autorización de impresión otorgado por la AFIP, consecuentemente es infundada la impugnación efectuada.

Asimismo, la actora considera que la información obtenida en la base de datos interna de la AFIP (apoc), es

inconstitucional e indica que en la página web de la AFIP, para conocimiento del público en general, se publica los contribuyentes que emiten facturas apócrifas, para quien está por adquirir un producto o contratar un servicio, puede saber de antemano que el organismo podrá impugnar el comprobante que está por recibir si el vendedor o proveedor se encuentra en esa base. En este caso a la fecha del perfeccionamiento de las operaciones ninguno de los proveedores cuestionados figuraba en dicha base.

Asimismo, quien consulta la "Base-Apoc" supone que los que en ella figuran son realmente emisores de comprobantes apócrifos y hasta el más profano en derecho da por sentado que esos contribuyentes han sido objeto de un proceso con todas las de la ley (que han sido acusados, se han defendido y han sido condenados). Pero, no es así, los que figuran en la base, nunca han sido sometidos a un proceso, ninguna autoridad ha declarado que sus facturas son apócrifas.

Indica que, con esta introducción pretende dejar en evidencia el proceder arbitrario e inconstitucional (por el artículo 18 de la CN, que ordena que en Argentina *"...nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, que es inviolable la defensa en juicio..."*) por parte del Fisco, quien pretende utilizar la carga de proveedores a dicha base como indicio para justificar la impugnación de operaciones a la actora y, sin realizar un trabajo de investigación a efectos de demostrar lo sustentado.

Por otra parte, explica que cuando el Fisco Nacional considera que la conducta fiscal de terceros constituye un indicio que justifica la aplicación de alguna de las presunciones contenidas en el art. 18 de la Ley 11.683, no es susceptible de admitir prueba en contrario, ya que, si el tercero decide no brindarla, tampoco puede acceder al legajo fiscal de éste; ya que dicha posibilidad está vedada expresamente por el art. 101 de la Ley 11.683.

La actora realiza un descargo particular por cada proveedor cuestionado y sostiene que los bienes fueron entregados y los servicios fueron prestados, por lo que se dan las condiciones para sostener que Silver Fish S.A., como adquirente de buena fe y receptor del documento, estaría habilitado para deducir el gasto en el Impuesto a las Ganancias y computar el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, atento a que no existe ninguna anomalía que fuera de conocimiento, ni indicio que surja del propio documento a la fecha de realización de las operaciones.

Explica que no hay motivos jurídicos razonables y probados como para poder sostener legalmente las impugnaciones efectuadas.

Reitera que se estaría cargando sobre sus hombros todas las irregularidades contables, fiscales y tributarias que pudieran cometer los proveedores, lo cual conduciría a un absurdo tal que entorpecería el normal desenvolvimiento del comercio. Importaría aceptar una responsabilidad objetiva por el buen comportamiento fiscal y tributario de los proveedores, que ninguna actividad comercial podría tolerar.

Sostiene que, resulta evidente que los indicios utilizados por el Fisco Nacional a la hora de desconocer las operaciones realizadas son inhábiles para fundar la impugnación de las mismas en tanto omite lo que también surge del informe de inspección y de las actuaciones que documentan las tareas de la fiscalización llevadas a cabo.

Por ello, argumenta que tanto la lectura del informe final de inspección como las actuaciones que lo respaldan y los antecedentes inmediatos de las Resoluciones que se apelan, llevan a la convicción de que las operaciones realizadas con los proveedores cuestionados fueron efectivamente realizadas y con ello resultan deducibles los gastos incurridos por dichas erogaciones y resultan computables los créditos fiscales.

La actora solicita que se declare la nulidad de las Resoluciones 120/10 y 121/10 DO (DV RRMP), en virtud de que las mismas adolecen de fallas que las hacen inválidas como acto administrativo, carecen de motivación y causa conforme a lo dispuesto por el art. 7 inc. b) y e) de la Ley 19.549.

Afirma que se encuentra en presencia de una de las causales de nulidad absoluta previstas en el art. 14 incs. a) y b) de la Ley 19.549 y el art. 116 de la Ley 11.683; además de significar una violación del derecho de defensa en juicio, al desconocer los hechos acreditados en el expediente administrativo e invocar el derecho aplicable en forma falaz.

Por otro lado, manifiesta que no corresponde exigir el ingreso de los intereses previstos en el art. 37 de la Ley 11.683 con fundamento de la ausencia de prestación principal y, a todo evento, por inexistencia de mora culpable, por haber eventualmente incurrido en el supuesto error excusable, como tal eximente de responsabilidad.

Con respecto a las multas por defraudación aplicadas, sostiene que las argumentaciones efectuadas y las pruebas que las respaldan, dan cuenta de la ilegitimidad de dichos sumarios, desde el momento que Silver Fish S.A., no ha cometido acto alguno tendiente a ingresar en defecto las obligaciones debidas.

La recurrente informa que el 26/11/2011 se formuló denuncia penal, por presunta infracción de la Ley Penal Tributaria, autos caratulados "AFIP-DGI S/DENUNCIA (SILVER FISH SA) -2-", causa N° 11018210/2010 de trámite ante el Juzgado Federal Criminal y Correccional N°, Secretaría Penal N° 2 de Mar del Plata.

Respecto al período fiscal 2007, añade que el órgano judicial competente remitió copia de la pericia contable oportunamente solicitada, que fuera tenida en cuenta por el magistrado interviniente al momento de dictar sentencia, donde se redujo el importe de la pretensión fiscal, conforme al monto denunciado $561.569,64 y monto según pericial contable $ 328.571,93.

Respecto al IVA periodos 08/2006 a 07/2007 se redujo la pretensión fiscal conforme al monto denunciado $ 449.556,82 y monto según pericial contable $ 309.758,19.

Que, en tal contexto, con fecha 08/04/2016, el Juez Penal competente dictó sentencia, sobreseyendo a los denunciados, por el impuesto a las ganancias y en el IVA.

Que en lo atinente a los fundamentos que motivaron la disminución de los montos proyectados en la Resolución 121/10 DO (DV RRMP), obrante de fs. 34 a 92 -Cpo. Imp. Ganancias-, que fueran objeto de la denuncia de marras, el Cuerpo de Peritos Contadores Oficiales excluyó de la determinación la incidencia de facturas emitidas por los proveedores Verónica Alcira Contreras y Horacio Enrique Pezzoni, que originalmente habían sido consideradas como apócrifas.

Manifiesta que la División presume el elemento doloso en la conducta de la actora, valiéndose de las presunciones que establecen los incs. a), b), c) del art. 47 de la Ley 11.683, aun cuando Silver Fish S.A. no incurrió en contradicciones, ni graves ni leves, en la liquidación de sus obligaciones y por ende no pudo ocasionar una grave incidencia en la materia imponible declarada. Dichas declaraciones tampoco fueron confeccionadas en manifiesta disconformidad a la normativa aplicable al caso.

Por todo lo expuesto la actora, concluye que no cometió la infracción tipificada en el art. 46 de la Ley 11.683, porque no ha presentado declaraciones juradas inexactas; resultando improcedente la determinación aplicada en las resoluciones apeladas N° 120/10 y 121/10 en consecuencia, solicita se proceda a la recalificación de su conducta en el art. 45 de la Ley 11.683, con costas.

Cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba, formula reserva del caso federal. Finalmente, solicita se revoquen las resoluciones apeladas con costas.

II.- Que, a fs. 188/213 y 358/371, se presenta el Fisco Nacional y contesta los recursos interpuestos por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos.

Destaca que las determinaciones recurridas tienen su origen en la fiscalización practicada, en la cual se constató que la contribuyente no registró ni declaró algunas operaciones de exportación, siendo consideradas por lo tanto ventas omitidas.

Indica que se detectó una diferencia de importe en la factura N° 0001-00000429 emitida a World Fish S.A. en noviembre de 2005, la cual fue registrada con un cero de menos, siendo corroborada dicha situación con el cliente por lo que se procedió a ajustar el débito fiscal correspondiente al mes de su registración.

Por otra parte, asegura que habiendo efectuado la sumatoria de las ventas registradas en el Subdiario respectivo, se constató que el importe neto de las operaciones, superaba a las ventas declaradas en el Impuesto a las Ganancias.

Asimismo indica que como consecuencia de las tareas de auditoría realizadas, se estableció el carácter de apócrifas algunas personas físicas y en consecuencia de los comprobantes en los que figuran como emisores los siguientes proveedores: Cabrera Nora Inés, López Claudia Marcela, Di Gesu Gladys Yolanda, Velásquez Germán Ariel, Contreras Verónica Alcira y Pezzoni Horacio Enrique.

Consecuentemente, se impugnó el crédito fiscal y el gasto correlativo proveniente de los comprobantes donde constan como emisores dichos sujetos.

Informa que se efectuó la sumatoria del Subdiario de Compras, de los meses de 08/2005 a 07/2006. Resalta el Fisco Nacional que considerando el importe de los gastos que no se encuentran en dicho registro, se constató que el importe de las compras y gastos computados en la declaración jurada del periodo 2006, es inferior a la sumatoria del Subdiario de Compras más los gastos a los que se alude.

Con respecto a la nulidad peticionada, sostiene que la misma es totalmente improcedente, ya que la contribuyente no esgrime ningún argumento válido que permita fundamentar la misma. Remarca que en clara diferencia con lo considerado por la contribuyente, existe motivación suficiente, requisito de validez necesario para dictar los actos administrativos recurridos, en merito de que, como se puede observar, existen formas previas de las cuales la encartada tiene conocimiento cabal, puesto que fue objeto de un acto fiscalizador por parte del Organismo Fiscal.

Observa que de los antecedentes administrativos surge que en los actos recurridos se siguieron todos los pasos procesales y se cumplieron los requisitos exigidos por las normas que reglan la sustanciación del procedimiento, el cual concluyó con el dictado de los actos apelados.

Por lo tanto, si el procedimiento ha sido seguido conforme a derecho y la contribuyente pudo hacer un absoluto ejercicio de su derecho de defensa, si las actuaciones se sustentan en los hechos y antecedentes que le sirven de causa así como el derecho aplicable y si finalmente, el texto legal invocado es procedente, surge claramente que no asiste razón a la contribuyente, toda vez que sus argumentos carecen de asidero, encontrándose las actuaciones atacadas debidamente fundadas y dictadas conforme las disposiciones legales aplicables, por lo que no se advierte violación alguna a la garantía constitucional del debido proceso ni del derecho de defensa.

Por esta razón solicita, se rechace in limine la nulidad planteada por la recurrente, con imposición de costas.

En relación al planteo de inconstitucionalidad invocado por la actora respecto de la utilización de la base e-Apoc, por considerar su uso violatorio del derecho de defensa, cabe mencionar que el Organismo Fiscal tiene amplios poderes de fiscalización y dentro de las herramientas que utiliza para determinar la materia imponible, está el uso de las distintas bases de datos del propio Organismo que en modo alguno pueden ser consideradas como "inconstitucionales" como lo que pretende la recurrente, más aún cuando la mentada inconstitucionalidad puede invocarse contra normas u actos que colisionarían con los principios consagrados en la Constitución Nacional, más no contra una base de datos que no reviste tal carácter.

A mayor abundamiento, indica que la base e-Apoc, es una herramienta de consulta centralizada para el personal fiscalizador sobre comprobantes que pudieran corresponder a contribuyentes reales de los cuales existan dudas sobre su autenticidad, o a emisores inexistentes en padrón para localizar y realizar las acciones que correspondan sobre contribuyentes que pudieran utilizarlos como técnicas de evasión fiscal, por tal motivo, solicita que dicho agravio debe ser rechazado.

En atención a que la actora solo ha expresado agravios por los ajustes correspondientes a los gastos y al crédito fiscal impugnado por el Fisco Nacional en relación a las operaciones realizadas con los proveedores apócrifos impugnados, solicita se confirmen los demás ajustes oportunamente endilgados a la responsable en los actos administrativos recurridos.

En relación a los intereses resarcitorios, señala que los agravios planteados carecen de total asidero por cuanto el único argumento esgrimido por la parte actora para solicitar su rechazo es la "ausencia de prestación principal", la cual ya ha quedado demostrada.

Menos aún resulta admisible la invocación de un supuesto de "error excusable" el cual requiere ser probado para su procedencia y en las presentes actuaciones ello no se verifica.

Resultando ello así, y no habiendo la responsable dado cumplimiento a las obligaciones a su cargo, procede la aplicación de los mismos por la mora en que incurriera.

En atención a las multas aplicadas, manifiesta que la conducta de la recurrente debe ser calificada como dolosa tendiente a exteriorizar una realidad económica falsa, al haber quedado expuesta una grave contradicción entre las registraciones del recurrente y lo consignado en sus declaraciones juradas originales, situación descripta en el art. 47 incs. a), b) y c) de la Ley 11.683 (t.o vigente), que permite presumir que existe voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, teniendo la recurrente la posibilidad de destruir tal presunción mediante pruebas contundentes, lo que no se ha producido en autos.

Así las cosas, sostiene la representación fiscal que los elementos de juicio invocados por la administración son perfectamente aptos para que se verifique la conducta dolosa del art. 46 de la Ley 11.683 (t.o vigente), puesto que la maniobra detectada, ha sido razonablemente ponderada.

Concluye que los elementos de convicción obrantes en autos permiten tener por acreditados los elementos objetivo y subjetivo que se requieren, desde que se advierte el propósito deliberado de disminuir la carga fiscal.

Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio, ofrece prueba y hace reserva del caso federal. Por ello, solicita se rechacen los recursos intentados y se confirmen las resoluciones y sanciones aplicadas, con costas.

III.- A fs. 218 se ordenó la apertura a prueba de la presente causa haciendo lugar a la prueba informativa y pericial contable propuestas por la actora.

A fs. 236 obra la contestación de oficio de la Dirección Regional de Mar del Plata.

A fs. 257 y fs. 411 se tuvo por desistida la prueba informativa.

A fs. 274/279 se acompañó el informe pericial contable.

Con fecha 14/11/2017 el Tribunal en Pleno resolvió la acumulación del Expte. N° 47.407-I al que lleva el N° 33.947-I.

Por ello, a fs. 419 se clausura el período probatorio y se elevan las presentes actuaciones a la Sala “B”. A fs. 423 se llaman los autos para alegar. A fs. 427/430 vta se encuentran agregados los alegatos producidos por la parte actora y a fs. 432/434vta por el Fisco Nacional.

Finalmente, a fs. 436 se llamaron los autos para sentencia.

IV.- Que, en atención a las tareas de auditoría practicadas, se constató que la contribuyente no registro ni declaró algunas operaciones de exportación, siendo consideradas por lo tanto ventas omitidas en el Impuesto a las Ganancias.

Asimismo, se detectó una diferencia en el importe en la factura N° 0001200000429 emitida a World Fish S.A. la cual fue registrada con un cero de menos, siendo corroborada dicha situación con el cliente, generándose ajustes IVA y el Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte, en atención a la sumatoria de las ventas registradas en el Subdiario de ventas, se constató que superaban a las ventas declaradas en el Impuesto a las Ganancias, procediéndose a ajustar la diferencia en tal impuesto.

Por su parte, se efectuó la sumatoria del Subdiario de compras y el importe de los gastos que no se encuentran en dicho registro, constándose que el importe de las compras y gastos computado en la declaración jurada del período 2006 del Impuesto a las Ganancias es superior a dicha sumatoria, procediéndose a ajustar la diferencia en tal gravamen.

Además, se estableció el carácter de apócrifas de las siguientes personas físicas: Nora Inés Cabrera, Claudia Marcela López, Claudia Yolanda Di Gesu, Germán Ariel Velásquez, Verónica Alcira Contreras y Horacio Enrique Pezzoni, en consecuencia, de los comprobantes en los que figuran como emisores. Consecuentemente se impugnó el crédito fiscal en IVA y el gasto correlativo en el Impuesto a las Ganancias, proveniente de los comprobantes donde constan como emisores dichos sujetos.

Que respecto de tales proveedores, cabe resaltar que, de las presentes actuaciones, conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados en autos, del informe final de inspección obrante a fs. 705/728 del cuerpo de verificación del Impuesto a las Ganancias y del informe final de inspección obrante a fs. 134/157 del cuerpo de verificación del Impuesto al Valor Agregado, se detectaron las siguientes anomalías en los proveedores impugnados:

1) Cabrera Nora Inés C.U.I.T.:27-14992089-2.

Se encuentra inscripta en la actividad de “Venta por menor de pescado y productos de la pesca”. Le facturó a la actora pescado entero y filet, mano de obra y alquiler de cajones por el periodo comprendido entre mayo de 2006 a mayo de 2007. Se detectó una duplicación de facturas y otras irregularidades en la facturación.

El área fiscalizadora circularizó a la proveedora siendo la correspondencia recibida por una persona cuya aclaración de firma es “Caballero G”, sin recibirse contestación alguna. La fiscalización no pudo verificar la cancelación de la facturación de esta supuesta proveedora, dado que fue exhibido un solo recibo por un monto muy inferior al monto total de facturas involucradas, ni las salidas de caja en el periodo 2007 por no estar registradas las operaciones en el libro Diario. En consecuencia, no se encuentra demostrado el pago de las facturas.

Las declaraciones juradas presentadas poseen nulo o escaso saldo a ingresar. De la comparación del IVA facturado y el declarado, surge que el facturado a la actora supera al declarado. No posee presentación del Impuesto a las Ganancias. No posee propiedades, automotores, ni embarcaciones para el desarrollo de la actividad; no declara empleados en relación de dependencia a pesar de facturar mano de obra.

De la consulta efectuada por el área fiscalizadora a la base-Apoc, surge que la contribuyente se encuentra incluida como "Usina de Única Actividad Venta de Facturas”.

Conforme se indica en el informe de carga a la base-Apoc, se concurrió al domicilio fiscal notificándole por art. 100 b), labrándose multa por incumplimiento. Se concurrió a domicilio real de Garibaldi N° 5473 de la ciudad de Mar del Plata, no localizando a la contribuyente. Se circularizó al proveedor habiendo sido la correspondencia devuelta por dirección inexistente. Se visitó el domicilio fiscal (Magallanes 4218) de la ciudad de Mar del Plata dejándose constancia que no existe inmueble con la numeración declarado, a partir de ello, se visita el inmueble que se identifica con la numeración 4202 de calle Magallanes que se destina a un comercio de muebles usados, manifestando la persona que allí se encontraba que no conoce a Cabrera Nora y que no reside allí. El inmueble lindero se identifica con la numeración 4224 no localizándose allí a la Sra. Cabrera. A partir de lo cual los fiscalizadores infieren que el domicilio fiscal declarado es inexistente.

2) López Claudia Marcela - CUIT: 27-18554951-3.

Se encuentra inscripta en la actividad de "Venta al por menor de pescados y productos de la pesca" con fecha de alta el 8/10/2002.

Puestas a disposición del área fiscalizadora las facturas de compra se observa que el concepto facturado es pescado entero y filet, mano de obra y bachazas PVC, en los períodos fiscales mayo y junio de 2006 y de febrero a mayo de 2007.

El área fiscalizadora procedió a circularizar a la proveedora siendo la correspondencia no entregada por la causal "Dirección Inexistente". Dicha área no pudo verificar la cancelación de dichas facturas, dado que no fueron exhibidos los recibos. Además, no les fue posible verificar las salidas de caja por no estar registrado el libro diario en el período 2007.

Las últimas declaraciones juradas presentadas en IVA en noviembre de 2005 son anteriores a los períodos facturados a Silver Fish S.A. De la base de datos se constató que no presenta DDJJ del Impuesto a las Ganancias. Tampoco posee cta. bancaria.

De la consulta a las bases del Organismo, surgió que proveedora no se encuentra informada como propietaria de

inmuebles, automotores ni embarcaciones, demostrando su falta de capacidad de producción y venta. Tampoco se encuentra informada como empleadora, con lo cual no tuvo empleados para efectuar los servicios de mano de obra facturados.

Por su parte consultada la base E-APOC, se encontró a la contribuyente incluida bajo la causa “Usina de Única Actividad Venta de Facturas”. Según consta en informe de carga a la mencionada base, se efectuaron las siguientes tareas de verificación: se concurrió al domicilio fiscal notificándole por art. 100 b), labrándose multa por incumplimiento. Se concurrió a domicilio real de Mariano Acosta N° 1432, no localizando a la contribuyente. Se circularizó al proveedor habiendo sido la correspondencia devuelta por dirección inexistente, manifestando la persona que reside en el domicilio de Magallanes 5467, que reside en el domicilio desde hace treinta años y que no conoce a López Claudia, el inmueble lindero tiene la numeración Magallanes 5485. Por lo que los fiscalizadores infieren que el domicilio fiscal declarado es inexistente.

3) Di Gesu, Gladys Yolanda - CUIT: 23-14909433-4.

Se encuentra inscripta en la actividad de "Venta al por menor de pescados y productos de la pesca" con fecha de alta el 14/12/2001. Según las facturas de compra, el concepto facturado es pescadilla entera y raya por los períodos agosto y septiembre de 2006.

Se procedió a circularizar a la proveedora siendo la correspondencia recibida, pero no ha sido contestada. Asimismo, no se pudo verificar la cancelación de dichas facturas, dado que no fueron exhibidos los recibos. Además, no fue posible verificar las salidas de caja por no estar registrado el libro diario. Las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado se encuentran presentadas con escaso o nulo saldo a ingresar. No posee presentación en el impuesto a las ganancias.

De la consulta a las bases del Organismo, surgió que la proveedora no se encuentra informada como propietaria de inmuebles, automotores o embarcaciones, demostrando su falta de capacidad de producción y venta. Se encuentra informada como titular de cuentas bancarias, pero sin acreditaciones desde el 2005; por su parte, de la consulta a la nómina salarial según las bases del Organismo, no surge que se encuentre informada como empleadora, con lo cual no tuvo empleados para efectuar las ventas facturadas de pescado procesado.

Asimismo, de la consulta efectuada por el área fiscalizadora a la base-apoc, surge que la contribuyente se encuentra incluida en dicha base bajo la causa "Usina de Única Actividad Venta de Facturas”. De las tareas de verificación, surge que se concurrió al Domicilio fiscal con fecha 02/03/2006 y 08/03/2006, no habiendo localizado a la Sra. Di Gesu, manifestando su madre que no reside en el lugar y que no puede aportar datos de residencia de la mencionada por desconocerlo.

No surge de la documentación aportada ni de las bases, otros domicilios alternativos. De la base de datos se constató que posee cta. bancaria en el Bco. Francés cuyas acreditaciones para el año 2003 son inferiores a $ 8000.

4) Velázquez German Ariel - CUIT: 20-23939595-4.

Se encuentra inscripto en la actividad de "Servicios N.C.P." con fecha de alta el 26/10/2001. El concepto facturado es pescado procesado y entero por los períodos fiscales agosto y septiembre de 2006. Luego, la actividad en la que se encuentra inscripto no se condice con los conceptos facturados.

Se procedió a circularizar al proveedor siendo la correspondencia devuelta por el correo con la leyenda "desconocido". No se pudo verificar la cancelación de dichas facturas, dado que no fueron exhibidos los recibos.

No posee presentaciones en el impuesto a las ganancias.

De la consulta a la base Fisco del Organismo, surge que el proveedor no se encuentra informado como propietario de inmuebles, automotores o embarcaciones, demostrando su falta de capacidad de producción y venta. Sólo se encuentra informado como titular de cuentas bancarias, pero las últimas acreditaciones informadas corresponden al período 2002. Asimismo, de la consulta a la nómina salarial según las bases del Organismo no surge que se encuentre informado como empleador con lo cual no tuvo empleados para efectuar las ventas facturadas de pescado procesado.

Por su parte observada la base- Apoc, surge que el contribuyente se encuentra incluido bajo la causa "sin capacidad económica".

5) Contreras, Verónica Alcira -CUIT: 23-22616852-4

Se encuentra inscripta en la actividad de "Venta al por mayor de mercancías N.C.P." con fecha de alta el 11/07/2000. Los conceptos facturados son materiales de construcción, instalaciones y envases por los períodos fiscales octubre de 2006 a enero de 2007 y marzo de 2007.

La fiscalización actuante no pudo verificar la cancelación de las facturas, dado que no fueron exhibidos los recibos ni verificar las salidas de caja por no estar registrado el libro diario en el ejercicio 2007.

Dicha área verifica que las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado presentadas poseen escaso o nulo saldo a ingresar. Posee presentación en el impuesto a las ganancias del período 2007 pero con todos sus rubros en cero.

De la consulta en base fisco de este Organismo, surge que la supuesta proveedora no se encuentra informada como propietaria de inmuebles, automotores o embarcaciones, demostrando su falta de capacidad de producción y venta. Asimismo, no se encuentra informado como titular de cuentas bancarias. Por su parte de la consulta a la nómina salarial según las bases del Organismo, surge que no se encuentra informada como empleadora, con lo cual no pudo haber brindado los servicios de instalaciones facturados.

Por otra parte, de la consulta efectuada por el área fiscalizadora a la base-apoc surge que la contribuyente Contreras, Verónica Alcira se encuentra incluida en dicha base bajo la causa "sin capacidad económica”.

En la DDJJ de IVA la relación débito/crédito es cercana a uno (1) y en alguna de ellas el monto consignado como débito fiscal es inferior al que surge de las facturas emitidas en los períodos correspondientes a las operaciones informadas. En las DDJJ Ganancias, fue presentada del período fiscal 2001, sin movimiento. Las correspondientes a los períodos 2002, 2003, 2004, no arrojan impuesto determinado.

En atención a los pagos, según información obtenida de la base e-fisco, registra únicamente pagos en el IVA en el período 02/2007 y en el Impuesto a las Ganancias en el período 2005. El sistema E-Fisco no informa cuentas bancarias para el contribuyente. Denuncia como domicilio fiscal en la calle Lomas de Zamora 755, de la localidad de Wilde, dicho domicilio es inexistente.

En relación a los domicilios alternativos, no se desprende información adicional sobre domicilios de la base E-Fisco, Padrón General de Contribuyentes y Consulta Veraz Localiza, salvo el informado por los actuantes precedentemente.

Asimismo, no detenta consumos eléctricos que se correspondan con la actividad como así también las características del inmueble no corresponden con la actividad.

Se constató que en el domicilio fiscal el responsable no desarrolla actividad, no posee personal en relación de dependencia y medios necesarios para desarrollar tareas, tampoco posee capacidad financiera, operativa, ni infraestructura acorde al volumen facturado.

6) Pezzoni Horacio Enrique- CUIT: 20-16823410-5.

Se encuentra inscripto en la actividad de "Pesca continental, fluvial y lacustre / venta al por mayor de pescado" con fecha de alta en octubre de 2002. Los conceptos facturados fueron procesamiento de pescado (mano de obra) y pescado entero y procesado en los períodos fiscales septiembre y octubre de 2006 y junio a noviembre de 2007.

El área fiscalizadora procedió a circularizar al proveedor siendo la correspondencia devuelta por el correo con la leyenda "cerrado/ausente se dejó aviso". Además dicha área no pudo verificar la cancelación de dichas facturas, dado que no fueron exhibidos los recibos emitidos por el Sr. Pezonni, no obstante, y asimismo no fue posible verificar las salidas de caja por no estar registrado el libro diario.

De las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentadas surge que poseen escaso o nulo saldo a ingresar y que consigna un débito fiscal inferior al facturado a la inspeccionada. No posee presentación en el impuesto a las ganancias.

De la consulta en base fisco, surge que el proveedor no se encuentra informado como propietario de inmuebles o embarcaciones y posee un automotor modelo 1969 adquirido en 11/2001. No surge que se encuentre informado como empleador, con lo cual no tuvo empleados para efectuar los servicios de mano de obra facturados y las supuestas ventas de pescado procesado.

Por su parte, de la consulta efectuada a la base e-Apoc, surge que, se encuentra incluido en la misma bajo la causa “sin capacidad económica”.

En cuanto al domicilio Fiscal en la Av. Colón N° 3818 Piso 4 Dto. "d" - Mar del Plata, no contestó persona alguna. Idéntico resultado se obtuvo después de intentar localizar al encargado del edificio. Consultadas las personas que se encontraban a la entrada del edificio, las mismas manifestaron no conocer al Sr. Pezzoni, procediéndose a notificar por Art. 100 inc. b) de la Ley 11683 (to. en 1998 y modificaciones) el Requerimiento F. 8600/1 016 NO 0069633 confeccionándose a tal fin las Actas F. 8400/L 016 N° 0208250 (1era. Visita) y F. 8400/L 016 N° 0190155 (2da. Visita).

En atención al domicilio Legal en la calle Pescadores N° 2483 - Mar del Plata, este domicilio fue visitado con fechas 07-12-2007 y 10-12-2007, en el cual no se localizó a persona alguna en esta vivienda, consultando a un señor que se encontraba lavando su camión a unos 150 metros del domicilio citado, el mismo manifestó que desconocía el nombre y apellido.

Y con respecto al domicilio alternativo en la calle Alberti N° 1956- Mar del Plata, se trata de un inmueble comercial con actividad Hotelera (Hotel "Moli Mar") y la persona que atendió al actuante, manifiesta que no conoce al Sr. Pezzoni.

De acuerdo a la consulta en la Guía Telefónica - Mar del Plata, se observó que en su página 286 se informa el T.E.L. 472-5429 a nombre de Pezzoni Horacio E., con domicilio en Av. Colón N° 3818 (domicilio fiscal del

contribuyente del asunto). Comunicado el actuante con el número telefónico mencionado es atendido por una Sra. que manifestó que este número de teléfono pertenece, desde hace ya más de un año, a un domicilio del barrio Parque Luro, desconociendo al Sr. Pezzoni. Se deja constancia que la primera vez que el inspector intentó comunicarse fue atendido por un contestador automático que decía "Fidelia Empresa de Catering de Tortas".

En atención a las cuentas bancarias que posee se registran movimientos realizados en efectivo y ha presentado DDJJ IVA donde los débitos y créditos fiscales declarados no guardan una correlación directa con sus acreditaciones bancarias.

V.- 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).

VI.- Que, en primer lugar, corresponde expedirse en torno al planteo de nulidad efectuado por la recurrente en cuanto alega que los actos recurridos carecen de motivación, por cuanto afirma que el procedimiento fue seguido incorrectamente.

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 ese derecho 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.

Específicamente, en lo estrictamente formal, se observa que las resoluciones recurridas cumplen con los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos al lucir motivadas y fundadas en sus argumentos.

En definitiva, la recurrente se agravia por meras disidencias con las conclusiones vertidas por el Juez Administrativo, advirtiéndose que en la instancia de fiscalización y determinación de oficio y durante el procedimiento determinativo que desembocó en el dictado de las resoluciones recurridas, todo lo actuado se ha ajustado a la normativa en vigor y a parámetros de razonabilidad y legalidad, respetándose acabadamente el derecho de defensa del contribuyente, quien en todo momento tuvo acceso a las actuaciones y oportunidad de ser escuchado y de efectuar aclaraciones y descargos que estimase convenientes.

En atención a lo señalado precedentemente, no puede acogerse el planteo de nulidad articulado. No se imponen costas.

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...”*.

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” (“Bolland y Cía SA (TF 21.122-I) C/DGI”).

VII.- Que, respecto del planteo de inconstitucionalidad endilgados por la actora respecto al proceder el Fisco Nacional, cargando proveedores a un base para luego utilizarlo como un indicio para impugnar las operaciones que se realicen con estos sujetos sin una investigación propiamente, cabe aclarar que no obstante la limitación que consagra el artículo 185 de la Ley N° 11.683 en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad, de indicarse que el Organismo recaudador no utilizó este único indicio sino que efectúo tareas de fiscalización y revisión de datos de sus bases informáticas que le permitieron concluir que estos proveedores no tenían capacidad para efectuar las operaciones que dan cuenta los comprobantes respaldatorios.

VIII.- Que, en relación a las compras observadas cabe concluir que la impugnación de los proveedores que emitieron dichos comprobantes, 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.

La recurrente plantea su desacuerdo respecto del uso que se hace de la Base e-Apoc, concretamente dice que el Fisco Nacional se libera de responsabilidad y que viola la teoría de los actos propios. Al respecto, cabe decir que la inclusión –o no inclusión- de un proveedor en dicha base no es aspecto determinante respecto de la invalidez –o validez- de las operaciones que se realicen con dicho sujeto. En estas actuaciones los cuestionamientos realizados por el Fisco Nacional tienen que ver con aspectos constatados durante las tareas de fiscalización respecto de los proveedores cuestionados, con lo cual que en su momento no hayan estado incluido en dicha base, no implica que ello garantice que las operaciones de los sujetos per se sean reales.

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.

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

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

IX.- Que entrando al análisis de los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en materia de Impuesto al Valor Agregado, 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....".

Que, formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores 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 la impugnación de las operaciones en ellas consignadas.

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 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 los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros o que no es su obligación verificar el domicilio comercial de sus proveedores.

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 resulta 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 la prueba producida no logra acreditar que los proveedores Nora Inés Cabrera, Claudia Marcela López, Claudia Yolanda Di Gesu, Germán Ariel Velásquez, Verónica Alcira Contreras y Horacio Enrique Pezzoni, hayan efectivamente prestado los servicios y/o provistos los bienes facturados que dan cuenta las facturas impugnadas por el Fisco Nacional, considerando las observaciones que formuló el Fisco Nacional por las cuales concluye que dichos sujetos no tienen capacidad operativa ni económica para realizar tales operaciones.

Que, en virtud de lo expuesto, no procede el cómputo de crédito fiscal en función de las inconsistencias detectadas a los proveedores cuestionados 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.

En atención a que la actora solo ha expresado agravios por los ajustes correspondientes a los gastos y al crédito fiscal impugnado por el Fisco Nacional en relación a las operaciones realizadas con los proveedores apócrifos impugnados, se confirmen los demás ajustes oportunamente endilgados a la responsable correspondiente al Impuesto al Valor Agregado.

X.- Que en cuanto a los ajustes efectuados por el Fisco Nacional respecto de las operaciones con tales proveedores, en materia a la determinación del Impuesto a las Ganancias, en lo que aquí interesa, el art. 17 de la LIG prevé que “*para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga", mientras que el art. 80 de la citada ley dispone que "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".*

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

Que atento lo expuesto, no se contaría con elementos suficientes a efectos de considerar la real existencia de los servicios y/o bienes facturados en los ajustes referidos al Impuesto a las Ganancias.

La prueba informativa dirigida a la Agencia Sede de AFIP y a los proveedores cuestionados no permitió contrarrestar las observaciones formuladas por el Fisco Nacional en relación a dichos sujetos y la existencia misma de las operaciones facturadas por aquellos. La Agencia Sede consultada opuso secreto fiscal y los

proveedores no contestaron, siendo devueltas las correspondencias por dirección inexistente, mudanza y no reclamo.

En relación al punto e) de la prueba pericial contable producida en autos, por el cual se solicita la elaboración de la planilla mensual a partir de las compras de pescado tenidas a la vista, detallando kilos, precio por kg, y especies adquiridas, y de las facturas de venta con detalle de los kilos, precio por kg. y especies vendidas que relacione las compras y ventas por especie e indique si llevan una relación lógica para los periodos fiscales 2006 y 2007, los profesionales concluyen que no fue posible concretar por no contar con los inventarios de cierre del periodo 2007.

Y que con respecto los proveedores Contreras Verónica Alcira y Pezzoni Horacio Enrique que no se encontraban incluidos en la base e-Apoc al momento de las operaciones cuestionadas –aunque fueron ingresados en 2008-, cabe recordar que el hecho de estar dentro de dicha base no resulta determinante, de por sí solo, para concluir que corresponde impugnar las respectivas operaciones.

Asimismo, cabe recordar que "(l)a ausencia de un proveedor considerado apócrifo en base e-Apoc no exime al contribuyente de probar suficientemente la realidad de los bienes y servicios que dice haber recibido, así como tampoco exime este punto la existencia de una contabilidad inobjetable o la registración de las operaciones que se dicen cuestionadas". (TFN -Sala B, del 26/12/2006, "Oller, Ramón").

XI.- Que en atención a que la parte actora solo ha expresado agravios por los ajustes correspondientes a los gastos y al crédito fiscal impugnado por el Fisco Nacional en relación a las operaciones realizadas con los proveedores considerados apócrifos, corresponde se confirmen los demás ajustes oportunamente endilgados a la responsable que fueran incluidos en los actos apelados.

XII.- Que, en materia de los intereses resarcitorios, sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco, como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XIII.- Que, resta resolver respecto de las multas aplicadas en las Resoluciones Nº259/2016 y N°260/2016 conforme los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la Ley de rito, que derivan de los ajustes en materia de impuestos que se confirman, conforme las consideraciones vertidas en los puntos precedentes.

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 11.683, 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).

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. 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 este caso, se aplican los incisos a), b) y c) del artículo 47 de la ley de rito, que dice *"Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:*

a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso. ".

Asimismo, no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en las respectivas resoluciones y que particulariza en los ajustes practicados, 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.

En estos actuados, la recurrente no ha aportado elementos idóneos ni suficientes que permitan contrarrestar los reparos formulados por el Fisco Nacional en relación a los proveedores cuestionados por su falta de capacidad operativa y económica y a la existencia misma de las operaciones que ellos le habrían facturado.

Que en virtud de lo expuesto y razón de no existir prueba que derribe las presunciones que correctamente utiliza el Fisco Nacional, corresponde confirmar las multas aplicadas en las Resoluciones Nº259/2016 y N°260/2016.

No obstante ello en cuanto al quantum de las sanciones aplicadas 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 de los actos sancionatorios. Ello así, se advierte en los actos atacados una falta de merituación

concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarlas en tres veces el impuesto omitido, por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas en este aspecto se imponen a la actora en la proporción de las multas que se confirman y por su orden en la parte que se reducen.

El Dr. Armando Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiere a los fundamentos expuestos en el voto del Vocal instructor, concluyendo en su mismo sentido.

No obstante, cabe dejar en claro que, respecto de la impugnación de los gastos en el impuesto a las ganancias, la actora no acreditó la real prestación de los servicios ni aportó en sede administrativa ni ante esta instancia comprobantes respaldatorios del circuito financiero que demuestre el pago de los bienes y servicios adquiridos, ni que acrediten el transporte de la materia prima (fletes). Surge de la propia prueba pericial contable ofrecida en autos por la recurrente que no se pusieron a disposición de los peritos la documentación relacionada con el circuito de pago (vide respuesta al punto c) in fine) y que tampoco les fue posible a los expertos informar si las ventas efectuadas hubieran podido realizarse sólo con las compras no impugnadas por la fiscalización, ya que no se contó con los inventarios al cierre del período en cuestión (vide respuesta al punto k).

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias, con más intereses resarcitorios y multas, reduciendo la graduación de las sanciones a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reducen las multas, aspecto en el que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.04.17 09:29:14 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: 2024.04.17 11:17:08 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: 2024.04.17 12:03:41 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: 2024.04.17 12:03:58 -03:00