Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-46430398-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 6 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA - EXPTE N° 34.044-I (y acum.) - VAICKERS S.A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° 34.044-I y acumulados N° 34.045-I, N° 37.668-I y N° 46.210-I caratulados: "VAICKERS S.A. S/ RECURSO DE 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. 47/61vta., fs. 144/159, fs. 177/187 y fs. 320/351 la actora interpone recursos de apelación en los términos del artículo 76, inc. b) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) contra las Resoluciones N° 071/2010 (DV CRR1), N° 072/2010 (DV CRR1), N° 51/2013 (DV CRR1) y N° 6/2016 (DV CRR1), de fecha 06/08/2010 - las primeras dos -, 30/04/2013 y 01/02/2016 respectivamente, dictadas por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En virtud de la Resolución N° 071/2010 (DV CRR1), se determinó de oficio la obligación en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por los períodos fiscales 12/03 a 09/06, por la suma de pesos $854.721,68.- en concepto de capital y el monto de $1.006.342,51.- en concepto de intereses resarcitorios.

En cuanto a la Resolución N° 072/2010 (DV CRR1), se determinó de oficio con relación al Impuesto a las Ganancias, por los períodos fiscales 2004 a 2006, el monto de $107.236,72.- en concepto de capital y el monto de $114.836,51.- en concepto de intereses resarcitorios. Además se aplicaron dos multas de $73.475,77.- y $6.813,99, la primera de ellas correspondiente a los periodos fiscales 2004 y 2005 equivalente al setenta por ciento (70%) del impuesto supuestamente omitido, en los términos del artículo 45 de la ley de rito, mientras que la segunda se determinó por el periodo fiscal 2006 equivalente a tres veces del impuesto supuestamente omitido, en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley de rito.

En relación de la Resolución N° 51/2013 (DV CRR1), se aplicó una multa por el monto de $1.399.320,33.-

correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01, 02, 07 y 12 del 2004, equivalente a tres veces el impuesto supuestamente omitido, en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley de rito.

Por último, en la Resolución N° 06/2016 (DV CRR1), se aplicó una multa por el monto de $1.164.835,71.- correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 10/05 y 02,03,06,07 del 2006, equivalente a tres veces el impuesto supuestamente omitido, en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley de rito.

En cuanto a los expedientes N° 34.044-I y 34.045-I sostiene que en todos los casos las operaciones cuestionadas fueron celebradas con proveedores inscriptos como contribuyentes ante la AFIP y que las facturas que respaldan son válidas por cumplir con los requisitos dispuestos en la Resolución General 1415 – entre ellos se destaca el CAI – vigente al momento de las operaciones.

Se agravia de que el Organismo debió requerirle a cada uno de los proveedores impugnados, información sobre la totalidad de sus compras y ventas, constancias de registración de stock en sus libros comerciales, montos declarados en concepto de tributos, movimientos bancarios. Insiste en que no es suficiente, con la mera solicitud a los proveedores a que se pronuncien sobre la existencia de las operaciones y aporten la factura y la registración de las mismas en el libro de IVA ventas.

Entiende que si de la verificación practicada surgen hechos controvertidos respecto de lo manifestado por Vaickers S.A. y por sus proveedores, estos últimos deben ser objeto de revisión, ya que no hay nada que justifique que el Organismo Recaudador dé por ciertos y válidos algunos hechos en desmedro de otros hechos igualmente respaldados. Deja en claro que el Fisco Nacional no ha logrado demostrar la falsedad de los comprobantes que respaldan las operaciones y que se demostró la sustancialidad de las mismas.

Esgrime que en el caso particular del proveedor Park Jong Chul, se planteó la insuficiencia de los elementos de cargo respecto de las impugnaciones referidas al mismo, por entender que el equipo fiscalizador se desentendió de la averiguación de la verdad material acaecida. Razona que la no localización del proveedor ni de la imprenta que utiliza para la impresión de sus comprobantes, no son indicios válidos para impugnar las operaciones celebradas. Agrega que probó fehacientemente la veracidad de las operaciones con este proveedor y que de la prueba pericial contable surge que si se detraen las operaciones de compra celebradas con este proveedor, las ventas no habrían podido ser efectuadas.

Pone de relieve que, si el Fisco alega que debe dar cumplimiento a la Ley Nro. 25.345, resulta inexplicable que haya soslayado en la especie el precepto del artículo 2 de dicha ley en su último párrafo cuando impone que en los casos que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1°, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 de la Ley 11.683. En ese sentido, reitera que la AFIP no objetó la documentación de respaldo de las compras efectuadas a este proveedor, sino sólo los medios de pago empleados. Sostiene que el ajuste es incoherente, irrazonable y contrario a la realidad económica.

En subsidio, en el caso que no se revoque el criterio meramente formalista y dogmático esgrimido por el Fisco, plantea la inconstitucionalidad del artículo 2° de la Ley Nro. 25.345 por vulnerar palmariamente la garantía de defensa en juicio reconocida por la Constitución Nacional en su artículo 18, con lesión al derecho de propiedad equiparable a un despojo y al principio de capacidad contributiva.

Por otro lado, indica que, sus principales clientes son esencialmente organismos públicos, conforme surge de los documentos acompañados. Manifiesta que dicha documentación respalda el real volumen de ventas, permite un conocimiento pormenorizado de las mercancías que han sido objeto de transacción y que se cumplen con los

requerimientos técnicos en cuanto a diseño y calidad. A su vez, exterioriza que no hubiera sido posible efectuar las ventas declaradas y registradas frente al Organismo, sin computar las compras efectuadas a los proveedores cuestionados.

En esa tónica explica que las mercaderías vendidas se corresponden razonablemente con los productos comprados, de acuerdo al cálculo según facturas de compra, incluidos los documentos de los proveedores observados, por ende, el ajuste que se pretende efectuar resulta por completo ajeno a la realidad económica. Asimismo, razona que es absurda la pretensión del Fisco, ya que la apelante no tiene empleados ni camiones propios. Por lo tanto, si admite como cierto el volumen y exactitud de las ventas –no controvertidas – resulta irrazonable que presuma que nadie hizo el trabajo de taller, planchado, empaquetado y de flete para entregar los bienes de propia producción vendidos a cada cliente, no sólo en la Ciudad de Buenos Aires sino también en el interior del país.

Deduce que en relación a las diferencias entre créditos y débitos omitidos de declarar, el acto en crisis no explicita concretamente de qué registraciones surgen las diferencias, ni como se ha arribado a la conclusión de que hubo errónea declaración en exceso o en defecto, con lo cual explica que se encuentra impedida de controlarlas, siendo que tampoco surgen del informe final de inspección. A mayor abundamiento, razona que se vio imposibilitada de proceder a la contestación sobre este ajuste, resultando violentado su derecho de defensa en juicio y debido proceso adjetivo (garantizados por la Constitución Nacional – cf. Art. 18 y por la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos – cf. Art 1, inc f).

Señala que particularmente con relación al ajuste efectuado en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2006 por $2.271,33.- que durante ese año no se verificaron operaciones con el Proveedor Park Jong Chul y que se ve obligada a suponer que el ajuste se correspondería a un margen exiguo del ajuste efectuado por deducción de gastos y compras improcedentes.

En cuanto a los intereses resarcitorios aplicados, entiende que los actos en crisis son improcedentes y que conllevan a la inexistencia de deuda sujeta a intereses.

Respecto de las sanciones aplicadas en la Resolución 072/2010, los agravios se exponen a continuación. Por la pretensa infracción de omisión de impuesto (artículo 45 de la ley de rito fiscal) en los periodos fiscales 2004 y 2005, se agravia de la multa aplicada, por entender que la demostración de la existencia y cuantía de las operaciones con el proveedor Park Jong Chul deja sin efecto la conducta omisiva achacada. Asimismo, se agravia por las groseras confusiones en cuanto al tipo en que incurre el juez administrativo, toda vez que las referencias a la “ocultación” de rentas y asimismo al “perjuicio fiscal” no se vinculan con la infracción prevista en el artículo 45 de la Ley ritual sino con el artículo 46 del mismo cuerpo normativo, que no es objeto de imputación en los períodos 2004 y 2005. Por otra parte, en relación a la sanción por pretensa defraudación fiscal (artículo 46 de la Ley de Rito Fiscal) en el período fiscal 2006, se agravia por la imputación efectuada, en la medida que la exigua diferencia de impuesto estimada por dicho período ($2.271,33.-) fue obtenida a partir de los supuestos “indicios” sobre la “duplicación” de comprobantes. Explica que, el Organismo Recaudador no detalló cuales serían las maniobras ardidosas o engañosas que habría realizado para la defraudación de impuesto.

En lo que refiere a los expedientes N° 37.668-I y N° 46.210-I, discute que en la resolución en crisis no se encuentra configurada la infracción imputada. Explica que las operaciones cuestionadas fueron celebradas con proveedores inscriptos como contribuyentes ante la AFIP y que las facturas que las respaldan son absolutamente válidas.

Agrega que la pretensa prueba que el equipo fiscalizador presenta como “definitiva” contiene inconsistencias graves y que no se explicita en el acto determinativo de IVA ni en el informe de inspección porque se impugnaron las operaciones celebradas con el proveedor Chebar Elias documentadas con facturas tipo “A” cuando dicho proveedor no aportó copia de ninguna de ellas, ni tampoco constancia de su registración en el libro IVA ventas, de lo cual se desprende indubitablemente que la impugnación se sustenta pura y exclusivamente en la mera manifestación del proveedor negando las operaciones.

A su vez señala que los otros proveedores tampoco aportaron la totalidad de las facturas requeridas por el Organismo Fiscal, como es el caso de las firmas Textil Monserrat S.A. e Intratex SRL, sin embargo, también fueron impugnadas las operaciones que respaldan. Por tal motivo concluye que, en todos estos casos puede ponderarse que, desde la lógica del Fisco Nacional que rige sus actos, cuando un proveedor aporta los comprobantes debe tenerse por cierto que no celebró las operaciones en cuestión, y cuando no los aporta, también. En este sentido, respecto del proveedor Valdivia Rubén Armando aclara que, si bien el mismo afirma que no tiene actividad desde febrero de 2005, de la constancia del padrón de contribuyentes surge que a la fecha de la fiscalización seguía como inscripto, tanto en el IVA como en el Impuesto a las Ganancias.

Asimismo, destaca la falta de acreditación de la concurrencia del elemento subjetivo que exige el tipo, por entender que la resolución por la cual se instruyó sumario ni la resolución que aplica sanción mencionan la intención dolosa de defraudación, ni se acreditan los hechos que determinan la aplicación de la presunción de los incisos a) y b) del artículo 47, los que no son descriptos como tampoco lo son los elementos que hacen a la tipicidad. Agrega que, la AFIP se limita a decir que resulta aplicable el art. 47 inc. b) de la Ley 11.683, sin siquiera mencionar, y ni mucho menos acreditar, cómo se habrían configurado dichas presunciones de dolo.

Expresa que se le imputa la supuesta comisión de defraudación fiscal cuando, en definitiva, más allá de la atribución del cómputo de créditos fiscales en exceso y débitos fiscales en defecto, se deben a simples errores de registración, pero de ningún modo una conducta ardidosa.

Asimismo, se agravia del monto de la sanción aplicada ya que a su parecer no tiene justificación alguna. Informa que no tiene antecedente alguno y que siempre ha cumplido con todas sus obligaciones, tanto formales como materiales.

Por otra parte, y exclusivamente por la Resolución N° 51/2013 apelada en el Expediente Nro. 37.668-I la actora plantea la excepción de prescripción de las acciones del Fisco Nacional para aplicar la sanción de multa por la supuesta evasión del IVA correspondiente. Entiende que no se produjo ninguna causal prevista en la ley de rito fiscal 11.683. En ese sentido, explica que no son aplicables para el caso los incisos establecidos en el artículo 65 del mismo cuerpo normativo.

Del mismo modo sostiene que, no se verifica la causal de suspensión prevista en el artículo agregado a continuación del 65 de la norma, por entender que la resolución atacada no instruye ningún sumario, sino que inicia el procedimiento determinativo de oficio del artículo 17 de la ley de rito fiscal, siendo ineficaz para aplicar esta causal la reserva de instruir sumario.

Sumado a ello, entiende que tampoco es aplicable al caso de autos, la suspensión del plazo de prescripción establecida en la Ley 26.476, ya que no se acogió al régimen de facilidades de pago establecidos por dicha norma.

Finalmente, en todos los expedientes ofrece prueba documental y pericial contable. Hace reserva del caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- Que, a fs. 74/86vta., fs. 166/181, fs. 364/377vta. y fs. 497/515 el Fisco Nacional contesta los recursos interpuestos 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 pericial contable del apelante y acompaña los antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechacen los recursos intentados confirmando las resoluciones recurridas en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III.- Que, a fs. 205 se abre la causa a prueba por los Expedientes N° 34.044-I y N° 34.045-I ordenándose producir la prueba pericial contable. A fs. 239/259 luce agregado el informe pericial contable. Seguidamente a fs. 532 se abre nuevamente la causa a prueba por los Expedientes N° 37.668-I y N° 46.210-I ordenándose producir la prueba pericial contable. A fs. 544/572 se encuentra glosado el informe respectivo.

A fs. 591 se clausura el período probatorio en las presentes actuaciones, por haberse producido la prueba ofrecida en su totalidad.

A fs. 595 se ponen los autos a disposición de las partes para que produzcan los respectivos alegatos, obrando a fs.600/603 los del Fisco Nacional y a fs. 604/615vuelta los de la parte actora.

Finalmente, a fs.620 se llamaron los autos para sentencia.

IV.- Que, conforme surge del informe final de inspección (fs. 521/527 del cuerpo III de IVA de los antecedentes administrativos), se dispuso la fiscalización de la recurrente por los montos y conceptos discutidos en autos.

La actora declara ante AFIP como actividad principal la confección y venta de prendas de vestir, lleva libros rubricados y el cierre de sus ejercicios comerciales opera el 30 de setiembre de cada año.

La fiscalización tuvo su origen en la existencia de proveedores que negaron haber operado con Vaickers S.A. Asimismo, el área de origen detectó el “cobro por ventanilla” por parte de sus integrantes de los cheques emitidos por la firma, situación que indujo a considerar la posible existencia de pagos en efectivo que implican el incumplimiento de las normas establecidas por la Ley de Antievasión.

Del análisis de los elementos aportados por la actora se constataron operaciones celebradas con proveedores que habrían sido canceladas en efectivo. En ese sentido, se les solicito a los proveedores que presenten copia de las facturas cuyo registro consta en los libros de Vaickers S.A., como así también copia de los libros de IVA ventas. De la documentación aportada, se circularizó a ciertos clientes a los que las firmas proveedoras les habían emitido la misma numeración de las facturas registradas por la recurrente, tarea que permitió demostrar la existencia de una duplicación de tales facturas.

Con relación al IVA, se constató que la firma en respaldo a sus declaraciones juradas presentadas a) utilizó documentación vinculada a operaciones de las que no se ha probado su existencia real deduciendo en los períodos fiscales diciembre de 2003 a marzo de 2006 créditos fiscales en exceso, b) particularmente en los períodos fiscales agosto de 2004 a marzo de 2005 canceló operaciones por un valor superior a $1000 en efectivo con el proveedor Park Jong Chul computando créditos fiscales en exceso por cuanto no se han utilizado los medios de pago establecidos por la Ley N° 25.345, c) en sus declaraciones juradas de enero, febrero, julio y diciembre de 2004, abril, junio, julio, octubre y diciembre de 2005, marzo, abril, junio y septiembre de 2006, computó créditos fiscales superiores a los que resultan de sus registros contables y d) declaró en defecto los débitos fiscales de los períodos noviembre y diciembre de 2004, julio de 2005 y mayo y junio de 2006.

La impugnación de compras y gastos con relación a los siguientes proveedores se debió a:

1. Textil Monserrat S.A.: en una multinota expresa que luego de relevar su documentación no hallaron ninguna operación con Vaickers S.A. Asimismo, los actuantes se constituyeron en el domicilio del estudio contable de la firma proveedora, labrando un acta donde dicha empresa ratifica que no tuvo operaciones comerciales con Vaickers S.A. y aportó sus libros de IVA Ventas. A su vez, para corroborar que las facturas impugnadas no hubieran sido efectuadas a nombre de la parte actora, se circularizó a alguno de los clientes que figuraban en las mismas, solicitándoles el detalle de las compradas realizadas a dicha firma y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.
2. Chebar Elías: manifestó por acta que su actividad comercial era del ramo textil, que desconocía a la firma Vaickers S.A. y que no había efectuado operación alguna con ésta. Además, aportó copia de libros de IVA Ventas por los periodos fiscales 01/05 a 12/06. De las facturas aportadas se observa que ninguna fue emitida a la recurrente y con el fin de ratificar dicha situación, se circularizó a los clientes que figuraban en dichas facturas solicitándoles el detalle de las compras realizadas a Elias Chebar y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.
3. Regia de Groisman Sofia y Alberto S.H.: manifestó por multinota que no había mantenido relaciones comerciales con Vaickers S.A y aportó copia de libros de IVA Ventas por los periodos fiscales 09/05 a 12/07, aclarando que su rubro comercial era el textil. De las facturas aportadas se observa que ninguna fue emitida a la recurrente y con el fin de ratificar dicha situación, se circularizó a los clientes que figuraban en dichas facturas solicitándoles el detalle de las compras realizadas a Regia De Groisman Sofia y Alberto S.H. y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.
4. Innotex S.R.L.: manifestó por multinota que no registra ningún tipo de relación comercial con Vaickers S.A. De las facturas aportadas se observa que ninguna fue emitida a la recurrente y con el fin de ratificar dicha situación, se circularizó a los clientes que figuraban en dichas facturas solicitándoles el detalle de las compras realizadas Innotex S.R.L. y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.
5. Valdivia Ruben Armando: manifestó por nota que no tenía actividad desde febrero del 2005 y que no había operado con ninguna empresa, desconociendo a Vaickers S.A. Asimismo, aportó facturas efectuadas en los períodos cuestionados, de allí se observó que ninguna fue emitida a la recurrente, con el fin de ratificar dicha situación, se circularizó a los clientes que figuraban en dichas facturas solicitándoles el detalle de las compras realizadas Valdivia Rubén Armando y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.
6. Neck Tex SRL: manifestó por multinota que no efectuó operación alguna con Vaickers S.A., aportó copia del libro IVA Ventas por los periodos fiscales 01/04 a 12/06, aclarando que su rubro comercial era el textil. De las facturas aportadas se observa que ninguna fue emitida a la recurrente y con el fin de ratificar dicha situación, se circularizó a los clientes que figuraban en dichas facturas solicitándoles el detalle de las compras realizadas Neck Tex SRL. y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.
7. Denimtex SRL: manifestó por multinota que no tuvo operaciones con Vaickers S.A., aporto copia del libro IVA Ventas por el periodo fiscal 10/04. De las facturas aportadas se observa que ninguna fue emitida a la recurrente y con el fin de ratificar dicha situación, se circularizó a los clientes que figuraban en dichas facturas solicitándoles el detalle de las compras realizadas Denimtex SRL y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.
8. Intratex SRL: manifestó por multinota que las facturas de ventas requeridas no correspondían a operaciones con Vaickers S.A. De las facturas aportadas se observa que ninguna fue emitida a la recurrente

y con el fin de ratificar dicha situación, se circularizó a los clientes que figuraban en dichas facturas solicitándoles el detalle de las compras realizadas Intratex SRL y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.

9. Prodart SRL: manifestó por multinota que no efectuó operación alguna con Vaickers S.A. en los períodos fiscales 10/04 a 09/06. De las facturas aportadas se observa que ninguna fue emitida a la recurrente y con el fin de ratificar dicha situación, se circularizó a los clientes que figuraban en dichas facturas solicitándoles el detalle de las compras realizadas Prodart SRL y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.
10. Rodres SRL: manifestó por acta labrada que no efectuó operación alguna con Vaickers S.A. y aportó fotocopias de las facturas de ventas. De las mismas se observa que ninguna fue emitida a la recurrente y con el fin de ratificar dicha situación, se circularizó a los clientes que figuraban en dichas facturas solicitándoles el detalle de las compras realizadas Rodres SRL y la forma de cancelación de las mismas, recibiéndose en todos los casos una contestación coincidente con la brindada por la proveedora.

A mayor abundamiento, de la observación del libro diario de la empresa se desprende que las cancelaciones de las operaciones cuestionadas habían sido realizadas a través de la cuenta caja, y que, con relación al circuito financiero la actora no ha brindado ningún elemento que permita verificar la veracidad de las operaciones.

Con respecto a las impugnaciones efectuadas en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006: a) dedujo improcedentemente en concepto de costo de ventas y/o gastos operativos con respaldo en documentación vinculada a operaciones de las que no se ha probado su existencia real, b) canceló operaciones por montos superiores a $1.000 en efectivo celebradas con el contribuyente Park Jong Chul computando consecuentemente gastos en exceso al no utilizar los medios de pago admitidos por la Ley 25.345 de prevención de la evasión fiscal dejando de ingresar, consecuentemente el gravamen pertinente en su justa medida.

Con relación a la anomalía indicada en el punto a), ésta fue detectada a través de la compulsa de las registraciones existentes en los libros y documentación aportada por la contribuyente en cumplimiento a los requerimientos cursados por la fiscalización y, como consecuencia de los cruzamientos y circularización efectuadas por la inspección.

Ello así, las impugnaciones en cuestión se sustentaron en las irregularidades encontradas, razón por la cual se consideró que se trataba de operaciones ficticias o simuladas, materializadas con el propósito de perjudicar al Fisco Nacional. A su vez, la documental acompañada por la recurrente no pudo ser considerada hábil para respaldar las compras y/o gastos imputados en sus balances impositivos. Por ello, se procedió a la impugnación de las declaraciones juradas presentadas por la recurrente en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2004 a 2006, determinándose de oficio, con carácter parcial y conocimiento cierto de la materia imponible su obligación tributaria en dicho gravamen y periodos fiscales, más intereses resarcitorios y sendas multas en los términos del Art. 45 equivalente al 70% del tributo omitido por los años 2004 y 2005 y la otra de conformidad a las previsiones establecidas en los artículos 46 y 47 inc. b) y c) del mismo cuerpo legal, equivalente a tres (3) veces el gravamen omitido por el año 2006.

Por otro lado, con relación a las multas aplicadas en los expedientes Nros. 37.668-I por los periodos fiscales 12/03 al 09/05 y 46.210-I por los periodos fiscales 10/05 a 09/06, graduada en tres veces el impuesto supuestamente omitido, en el marco del artículo 46 y articulo 47 inc. b) de la ley 11.683, se originan en el ajuste de IVA mencionado anteriormente.

V.- Que, 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. Sentado ello, corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre los agravios efectuados por la actora con respecto a los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en base a la Ley 25.345 (“ley antievasión”).

La AFIP intimó a la parte actora a abonar ciertas sumas de dinero en concepto del IVA (períodos 08/2004 a 03/2005) y el Impuesto a las Ganancias (2004 y 2005) con más sus intereses y multa para ambos tributos, como consecuencia de impugnar créditos fiscales computados para el caso del IVA y por deducciones improcedentes de costos y gastos en el Impuesto a las Ganancias. Tales imputaciones se fundaron en que, el accionante no estaría cumpliendo con los medios de pagos previstos para cancelar sus operaciones comerciales, por cifras superiores a $1.000, según el art. 1° de la ley 25.345, por lo cual la AFIP -aplicando lo dispuesto en el art. 2° de ese ordenamiento, conocido como “ley antievasión”- no admitió el cómputo de las respectivas deducciones ni créditos fiscales en relación a las operaciones que se abonaron en efectivo.

Al respecto, cabe destacar que con fecha 19/03/2014 la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el Fallo “Mera, Miguel Ángel” se expidió sobre el particular, confirmando el criterio de la Excma. Cámara en cuanto a la inconstitucionalidad del artículo 2° de la Ley N° 25.345.

Así la Corte destacó que “...la objeción constitucional formulada por el a quo se funda en que la aplicación de esa norma -en casos como el sub examine en que está acreditada sin margen de duda la veracidad de las respectivas operaciones en las que el accionante efectuó pagos en efectivo a sus proveedores- distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se le efectuaron los ajustes: en el tributo a las ganancias se le impedirían deducir gastos necesarios para la obtención de las ganancias con lo cual se gravaría una utilidad ficticia y desproporcionada con la que verdaderamente el legislador ha querido gravar con el tributo; y frente al IVA se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos al excluirse la posibilidad de computar éstos últimos. En síntesis, la cámara juzgó irrazonable que el incumplimiento de deberes de carácter formal -como los establecidos en el art. 1° de la citada ley 25.345- puedan acarrear tales consecuencias.”.

Por otro lado, en dicha causa al referirse a la presunción absoluta establecida por el artículo 2° de la ley antievasión y su inconstitucionalidad, nuestro más alto Tribunal menciona que “...en ese contexto cabe recordar que esta Corte ha establecido que las presunciones “requieren un uso inteligente, concreto y racional” y que su utilización debe limitarse “a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen” (conf. “Hermitage”, Fallos: 333:993, considerando 12).

Finalmente concluye que “... es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA— por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada.”

A ello, se debe destacar que no surge constancia en las presentes actuaciones ni en los antecedentes administrativos el hecho que el Fisco Nacional cuestione la veracidad de las operaciones, sino que simplemente

impugnó los créditos fiscales y gastos que provenían de las operaciones cuya cancelación se efectuaron fuera de lo previsto en el artículo 1° de la ley 25.345.

A mayor abundamiento, resulta de suma importancia destacar que es la propia representación fiscal, quien afirma que ha constatado que las operaciones en cuestión – específicamente aquellas efectuadas con el proveedor Park Jong Chul - no fueron canceladas mediante la utilización de los medios de pago previstos en ley 25.345, sin cuestionar la realidad de las operaciones (ver resoluciones determinativas en fs. 37 –IVA- y 128 –Impuesto a las Ganancias-).

Por lo expuesto, corresponde revocar parcialmente las Resoluciones N° 071/2010 (DV CRR1) y la N° 072/2010 (DV CRR1) referidas al IVA periodos fiscales 08/2004 a 03/2005 e Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2004 y 2005 respectivamente y la Resolución N° 51/2013 (DV CRR1) que aplica multa en relación al IVA, en lo que se refiere a los ajustes efectuados referido al proveedor mencionado intereses resarcitorios y multas, con único fundamento en los artículos 1° y 2° de la ley 25.345. Con costas.

VII.- Que, a continuación procede a resolver en relación al fondo del asunto en relación a 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.

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.

VII.1.- Que 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....".

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 escapan de su conocimiento u obrar que los proveedores cuestionados no hayan declarado las operaciones en cuestión y que, no es su obligación probar dicha situación.

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 que ha obrado con diligencia operando con proveedores inscriptos, que escapa de su conocimiento cuales son las razones por las cuales los mismos negaron u ocultaron las operaciones celebradas con Vaickers S.A. o que las facturas contengan las claves de autorización válidas, 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 la prueba producida no logra acreditar que los proveedores Textil Monserrat S.A., Chebar Elias, Regia de Groisman Sofia y Alberto SH, Innotex SRL, Valdivia Ruben Armando, Neck Tex SRL, Denimtex SRL, Intratex SRL, Prodart S.A. y Rodres SRL hayan efectivamente entregado la mercadería que dan cuenta a las facturas cuestionadas por el Fisco Nacional. En el caso de autos, la prueba pericial contable ofrecida y producida apuntan a que, los libros Diario, Inventario y Balance y IVA Compras-Ventas se encuentran foliados y rubricados correctamente, a la registración de las operaciones impugnadas con los proveedores cuestionados indicando que los montos registrados en la contabilidad coinciden con los facturados, a la exhibición de fotocopias de facturas

que cumplen con la RG 1415/03, pero sin embargo todos estos elementos no logran acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas.

A mayor abundamiento, el hecho de que las facturas en cuestión tengan la validez de los códigos de autorización (CAI), es un elemento que solo constituye el cumplimiento de un requisito formal, pero de ningún modo, permite establecer quien solicitó la impresión ni comprueba la autenticidad de las operaciones facturadas. A su vez, es dable destacar que todos los proveedores involucrados desconocieron haber llevado a cabo operaciones comerciales con la parte actora.

Que, en función de las inconsistencias detectadas proveedores Textil Monserrat S.A., Chebar Elias, Regia de Groisman Sofia y Alberto SH, Innotex SRL, Valdivia Ruben Armando, Neck Tex SRL, Denimtex SRL, Intratex SRL, Prodart S.A. y Rodres SRL, 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 parcialmente la Resolución N° 071/2010 (DV CRR1) que determina el Impuesto al Valor Agregado , con costas.

Que respecto a los ajustes realizados por el Fisco Nacional referidos al cómputo excesivo de créditos fiscales en relación a los registros contables y a la declaración en defecto de los débitos fiscales en IVA, cabe señalar en primer lugar que el agravio de la recurrente relativo a que no se explicitó como el Fisco llegó a dicha conclusión y que no se encuentra por lo tanto en condiciones de contestar dicho ajuste, cabe señalar que surge de lo actuado por el Fisco Nacional que dicho ajuste proviene de las diferencias detectadas entre lo declarado oportunamente por la recurrente y lo que surge de sus registros contables, siendo detallados en los anexos de la vista que se le corriera. Por otra parte, su derecho de defensa no se ha visto afectado puesto que ofreció prueba al respecto. En efecto, el punto c) del informe pericial producido en autos requería a los expertos contables que determinaran los créditos y débitos fiscales e informen si estos se condicen con las registraciones y declaraciones juradas presentadas en los periodos objeto de ajuste, lo que fue respondido por los peritos quienes en forma conteste señalaron: que habiendo tenido a la vista las DDJJ de IVA presentadas por los periodos 12/2003 a 09/2006 procedieron a compulsar los montos totales de los créditos y débitos fiscales allí expuestos con la sumatoria de créditos y débitos registrados en los libros IVA de la actora, concluyendo que de dicha compulsa surgieron diferencias entre lo registrados y lo declarado, coincidiendo con los montos detallados en el Anexo II de la Resolución de vista 43/09. Por expuesto, se confirman en la Resolución N° 071/2010 (DV CRR1) que determina el Impuesto al Valor Agregado, con costas.

VII.2.- Que, en cuanto al cuestionamiento del Fisco Nacional respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el Impuesto a las Ganancias, cabe recordar que 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".

A su vez, el artículo 55 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias establece que cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto al que hace referencia el artículo 37.

Que cabe poner de relieve que en la determinación del impuesto a las ganancias se reiteran los fundamentos de la

resolución que así lo hace por el Impuesto al Valor Agregado. No obstante, dichos razonamientos no alcanzan a desvirtuar en sustancia las operaciones discutidas, en tanto no se trata aquí de la adquisición de mercaderías a proveedores, sino de establecer, según la realidad económica, la procedencia de la deducción de los gastos en que indispensablemente se haya incurrido para obtener las ganancias gravadas o mantener y conservar la fuente que las produce.

Que atento lo expuesto y tal como surge del análisis realizado respecto de la prueba señalada, no se contaría con elementos suficientes a efectos de considerar la existencia real de las operaciones comerciales involucradas en los ajustes de marras, más allá de quienes hubieran sido los reales prestadores de los mismos. En ese sentido, surge de autos que no sólo no se ha logrado probar que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados fueron los verdaderos prestadores y, por ello, corresponde confirmar el ajuste del Impuesto al Valor Agregado, sino que en virtud de la normativa del Impuesto a las Ganancias, no se han aportado elementos tendientes a acreditar que los bienes, han sido efectivamente recibidos para su posterior venta, de la prueba aportada no surge que sin las compras impugnadas no se hubiera podido realizar las ventas declaradas por la recurrente –no obstante ello, se ha admitido computar como costo y gastos de cada ejercicio el costo presunto estimado por los peritos que participaron en la instancia administrativa (ver resolución determinativa a fs. 127)-, ni se han arrimado elementos que acrediten el valor real de dichas operaciones, por lo que corresponde también confirmar este último ajuste.

VIII.- Que en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación respecto de la parte que se confirma en este acto. Al respecto, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

IX.- Que, seguidamente corresponde expedirse con relación al planteo de prescripción opuesto por la actora con relación a la multa aplicada por la Resolución N° 51/2013 de fecha 30/04/2013 apelada en el marco del expediente acumulado N° 37.668-I y analizar si la acción del Fisco Nacional para aplicar la sanción con relación al Impuesto al Valor Agregado –periodos fiscales 01, 02, 07 y 12/2004- se encontraba prescripta de conformidad con lo previsto por las disposiciones de la Ley N° 11.683.

Dicho texto legal, en su artículo 56, dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras previstas en la ley de rito prescriben, conforme el inciso a), por el trascurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos. Por otro lado, el artículo 58 establece, que el término de la prescripción de la acción para aplicar multas comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales.

Al respecto, corresponde indicar que el inciso a) del art. 68 de la ley de rito fiscal prevé como causal de interrupción la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1º de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible.

Ahora bien y conforme se desprende de las constancias de autos la multa aplicada corresponde al IVA, por los períodos fiscales 01, 02, 07 y 12/2004, Asimismo, cabe recordar que por la Resolución N° 06/2016 se aplicó multa en los mismos términos normativos por los periodos 10/2005 y 02, 03, 06, 07/2006.

Ante ello, siendo el último periodo 07/2006, el plazo de prescripción corre a partir del 01/01/2007 hasta el 01/01/2012.

Al respecto, cabe mencionar que en virtud del art. 44 de la ley N° 26.476 (BO 24/12/2008), aplicable a todos los contribuyentes en general, corresponde la suspensión del plazo de prescripción en curso por el término de 01 (un)

año, operando la nueva prescripción el 01/01/2013.

Asimismo, resulta aplicable la causal de suspensión establecida en el inc. d) del artículo 65 de la ley de rito fiscal y, por lo tanto, teniendo en cuenta la fecha de la denuncia penal (16/11/2010) hasta los 180 días hábiles posteriores al momento en que quedó firme la sentencia penal –lo que acaeció el 22/03/2012-.

Sentadas dichas cuestiones, han transcurrido 2 años, 10 meses y 15 días hasta la denuncia penal formulada. A partir de computar los 180 días hábiles desde la sentencia penal firme, corresponde considerar el remanente de prescripción para completar los 5 años que establece la ley de rito. Por ello se concluye que a la fecha de dictado de la sanción (30/04/2013), las acciones y poderes del Fisco Nacional no se encontraban prescriptas para la aplicación de la multa cuestionada en autos.

Respecto de los argumentos señalados por la recurrente en cuanto a la aplicación al caso particular del principio de la ley penal más benigna en virtud de que la causal de suspensión prevista en el art. 65 inc. d) fuera incorporada por una ley posterior al de la comisión de la infracción, cabe destacar que , tal como se pronunció la Sala “B”, con su anterior formación, en ocasión de sentenciar el Expte. Nº 27245-I, “FRANCISCO CIMATO S.A.”, sentencia del 12/9/08 sin perjuicio de la suerte que corriera la denuncia formulada, el Fisco Nacional se encontraba vedado de aplicar y hacer efectiva la multa por el período objeto de denuncia, por un impedimento “ex lege”. Así también, ha resuelto al momento del dictado de la sentencia de autos a fs. 88/88vta. que “*yerra la apelante cuando se refiere a la irretroactividad de la ley para el transcurso corrido de prescripción dado que dicho lapso representaba un derecho en expectativa, una situación jurídica no concluida al momento de la entrada en vigor del mentado inciso. En consecuencia, el curso de circunstancias precedentes que no hubieran generado efectos jurídicos fueron alcanzados por la ultractividad de la reforma legislativa”*.

En consecuencia, el inciso d) del artículo 65, en cuanto establece la suspensión a partir de la denuncia y hasta los ciento ochenta días posteriores a la sentencia penal, resulta aplicable al caso de autos, en tanto que nos encontramos ante una situación jurídica no concluída -plazo de prescripción en curso- al momento de su entrada en vigor.

Por otro lado, debe señalarse que el agravio referido en torno a la aplicación de la causal suspensiva dispuesta en el marco de la Ley N° 26.476, toda vez que dicha norma previó en su oportunidad la suspensión de las acciones penales en curso y la interrupción de la prescripción –art 3°-, por un lado, y la suspensión con carácter general por el término de un año el curso de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la AFIP y para aplicar multas con relación a los mismos –art 44-, por otro lado, supuestos ninguno de los cuales resulta de aplicación al caso concreto.

Ello así, cabe concluir que la suspensión anual resulta plenamente aplicable al presente caso, por ser aquella de carácter general, no siendo condición para ello que el contribuyente hubiera adherido al régimen de blanqueo contenido en la ley.

Por lo tanto, corresponde no hacer lugar a la excepción de prescripción planteada por la parte actora, con costas.

Toda vez que, el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N, in re "Colorín- IMSSA (T.F.N 24.123-I) c/DGI" sentencia del 2 de Julio de 2013).

X.- Que, por último, resta tratar el aspecto sancionatorio, de las multas aplicadas en las presentes actuaciones.

En primer término, corresponde analizar concretamente las multas impuestas en la Resoluciones Nros. 072/2010 (DV CRR1) por el Impuesto a las Ganancias, 51/2013 (DV CRR1) y 6/2016 (DV CRR1) por el IVA, con respecto a la parte que se confirma. Las multas a tratar se establecieron con sustento en el artículo 46 y sobre la base de las presunciones contenidas en el artículo 47, inciso b) de la ley de rito, graduándose en tres tantos el impuesto omitido.

Ello así, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento, se exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado".

En este punto, visto la maniobra utilizada por la actora con el fin de ingresar menos impuestos, es que se puede considerar que la actora utilizó un ardid o engaño para llevar a cabo una disminución en el impuesto declarado.

Más allá de todas las conjeturas y explicaciones volcadas por la recurrente, lo cierto es que no ha podido aportar detalles y evidencias fehacientes que acrediten sus dichos ni que permitan desvirtuar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley de rito y que fueron utilizadas por el Fisco Nacional.

Por lo expuesto ut supra, se concluye que las sanciones efectuadas por el organismo fiscal han sido adecuadamente ponderadas, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En este sentido, la actora no acompañó ningún tipo de elemento probatorio fehaciente que permita acceder al convencimiento de que ha procedido conforme a derecho, sino que por el contrario, las irregularidades destacadas pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la realidad de los hechos.

Por lo expuesto, ante la ausencia de soporte probatorio suficiente como para rebatir la postura fiscal, tanto en sede administrativa como ante este Tribunal, y en atención a las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la sanción aplicada.

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 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 reducirla al mínimo legal prevista en el artículo 46 de la ley procedimental.

El Dr. Armando Magallón dijo:

I.- Que comparto el relato de los hechos efectuado el Dr. Porporatto así como también las distintas soluciones dadas a las cuestiones objeto de litigio, con la sola excepción de la tratada en el considerando IX de su voto, relativa al planteo de prescripción opuesto por la parte actora contra la multa aplicada como derivación del ajuste del IVA de los periodos fiscales 01, 02, 07 y 12/2004 mediante Resolución N° 51/2013 del 30/04/2013.

II.- Que a su respecto y tal como ha quedado dicho, aquella prescripción denunciada por la actora refiere a la de la acción de la AFIP para aplicar multa por supuesta defraudación de impuesto -art. 46 Ley 11.683- con base en la presunción del inciso b) del art. 47.

Que el art. 56 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) establece, en lo que aquí interesa, que *"Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: a) Por el transcurso de CINCO (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación (...)"*.

Que la forma de cómputo del citado plazo quinquenal, para el caso de multas, viene dado por el art. 58 del citado texto legal, al señalar que *"Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible"*.

Que en tal escenario general relativo a la prescripción de las acciones del Organismo Fiscal para aplicar las multas por infracciones materiales tipificadas en la ley procedimental, cuadra ahora entrar a considerar si se han verificado en la especie hechos o actos que pudieran haber tenido la virtualidad de suspender o interrumpir el curso de la prescripción, puesto que es sobre la afirmación de que tales circunstancias se han verificado que la demandada niega que aquella se hubiera operado.

III.- En primer término y en virtud del planteo efectuado por la recurrente, corresponde analizar si se han verificado las causales de suspensión del curso prescriptivo, previstas por el inciso d) del art. 65 de la ley procedimental y del art. 44 de la Ley 26.476.

Que en primer lugar y en lo que toca a la primera de las causales suspensivas en trato -la del art. 65 inc. d) de la ley 11.683- cabe recordar que este inciso fué incorporado a través de la modificación que, con vigencia a partir de su fecha de publicación, introdujo en la ley procedimental su similar Nº 25.795 (B.O. 17/11/2003). Por su parte, corresponde tener presente que son los periodos fiscales 01, 02, 07 y 12/2004 del IVA los que se hallan involucrados en la cuestión objeto de análisis.

Que la actora de estos autos aduce -con razón- que dicha causal de suspensión sólo resulta computable para el caso del periodo fiscal 12/04, habida cuenta de que tal como surge de los antecedentes de la causa, la denuncia penal que le da sustento tiene como fecha de promoción el 16/11/2010 –hecho sobre el que no hay disputa entre las partes- y para entonces, la acción inherente a los periodos fiscales 01, 02 y 07/2004 que empezó a correr el 01/01/2005 ya se encontraba extinguida.

En ese orden de cosas, sostiene la actora que, aún cuando la causal suspensiva bajo análisis resultó operativa para el periodo fiscal 12/2004 -cuyo plazo prescriptivo comenzó a correr el 01/01/2006-, el mismo llegó a su término el 07/05/2012, esto es, más de 1 año antes de que se dictara la resolución sancionatoria.

Cabe destacar que si bien el cómputo que realiza la actora no se ajusta debidamente a las pautas establecidas en el inciso d) del art. 65 -ya que omitió considerar el lapso de 180 días hábiles siguientes a la fecha en que la sentencia penal adquirió firmeza- la acción igualmente se hallaba extinguida. En efecto, al adicionarse dicho lapso, se comprueba que la extinción de la acción operó el día 20/01/2013, poco más de 3 meses antes de dictarse la resolución sancionatoria.

IV.- Que en lo que toca a la causal suspensiva contenida en el art. 44 de la Ley 26.476 (B.O. 24/12/2008) sobre la que el Fisco Nacional sostiene que no se operó la prescripción, la recurrente señala que la misma no resulta aplicable, habida cuenta de que la norma legal fue sancionada con posterioridad al inicio del plazo prescriptivo y ello supone, en sus efectos, la aplicación retroactiva de una ley penal más gravosa, conducta que reputa violatoria de la garantía derivada del art. 18 de nuestra Constitución Nacional.

Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza material o procesal del instituto de la prescripción y de las derivaciones que de la adopción de una u otra postura habrían de seguirse. Entre tales derivaciones, debe contarse la que refiere a la posibilidad –o no- de operar modificaciones legales que involucran el prolongamiento de los plazos prescriptivos, aún cuando ello tenga lugar mediante la incorporación a la ley de causales suspensivas o interruptivas de su curso.

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

Este debate ha dado lugar a un amplio abanico de opiniones jurídicas. El Tribunal Federal Constitucional de Alemania sostuvo la opinión de que la prescripción no está alcanzada por la prohibición de aplicación retroactiva de la ley más gravosa (BverfG 25, 287). La solución contraria, la irretroactividad de la modificación perjudicial, se fundamenta en que la prescripción posee naturaleza material (PASTOR, Prescripción..., p. 52; del mismo modo en: El plazo razonable en el proceso del estado de derecho, de. Ad-hoc, año 2002, p. 457 y s.), o bien en el argumento, que he referido en otro contexto (Interrupción de la prescripción de la acción penal por la "secuela del juicio", p. 437), de que el debate sobre la naturaleza jurídica del instituto no es determinante para la pregunta sobre la sujeción al principio de ley previa, puesto que a las disposiciones de derecho procesal -o a cierto grupo de ellas- también se aplica la prohibición de aplicación retroactiva de la ley penal más gravosa. Transita también este camino la idea de que la regulación de la prescripción constituye en Argentina "ley penal" en los términos del artículo 2º de nuestro Código Penal y que, por tanto, se le aplica la prohibición de retroactividad (cfr. voto de SCHIFFRIN, Cfed. La plata, Sala III Penal, agosto 30-1989, S.J.F.L., de, 135-323 y ss.)".

Y en efecto, esta consideración de que las normas que regulan la prescripción deben ser consideradas "ley penal", es la que ha adoptado la Corte Suprema de Justicia, incluso dentro del ámbito de las infracciones tipificadas en las normas fiscales, al señalar que *"Reconocido el carácter principalmente punitivo de las multas aduaneras, la incidencia a su respecto de leyes penales ¨ex post facto¨ que implican empeorar las condiciones de los infractores, transgrede el principio constitucional de la irretroactividad de la ley penal, en cuyo concepto se incluye el estatuto de la prescripción..."* (Fallos 294:68).

Que tal como puede advertirse al repasar la doctrina jurisprudencial transcripta precedentemente, la citada regla de no operatividad retroactiva de la ley penal más gravosa exhibe raigambre constitucional, toda vez que ella deriva del principio de legalidad material, instituido en el art. 18 de la Carta Fundamental.

Que sobre la base que establecen las premisas doctrinales emanadas del más Alto Tribunal transcriptas precedentemente y del principio de irretroactividad de la ley penal más gravosa para el imputado, cabe considerar que la causal de suspensión incorporada en el art. 44 de la Ley 26.476 no resulta aplicable en el *sub examen*, atento a que dicha norma entró en vigencia cuando ya se encontraba iniciado el curso del plazo prescriptivo de la multa aplicada con respecto al IVA de los periodos fiscales 01, 02, 07 y 12/2004.

V.- Que en lo que concierne a la causal de interrupción que se encuentra regulada por el art. 68 inc. a) de la Ley 11.683 y cuya verificación en el caso denuncia la demandada, también considero que no se verifica en la especie.

La citada norma establece -en lo que aquí resulta relevante- que *"La prescripción de la acción para aplicar multa y clausura o para hacerla efectiva se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1º de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible (...).*

Que la interrupción del curso prescriptivo para estos casos sólo podría tenerse por ocurrida una vez que se hubiere juzgado el hecho al que se le atribuye aquél efecto y en tanto se condenase, por resolución firme, al imputado. En efecto, esta es la regla que ha sentado la Corte Suprema de Justicia al señalar que *"Los diversos hechos criminales no tienen carácter interruptivo de la prescripción de la acción penal entre sí, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado"* (Fallos 312:1351; 322:717).

En idéntico sentido se ha pronunciado la Cámara Nacional de Casación Penal (Sala I; "RASO, Eugenio s/ Rec. De Casación, 30/06/2005; Sala II, "REYES, Dalmira s/ Rec. De Casación, 27/08/1997 y "ALAREZ, Sandro s/ Rec. De Casación" del 28/10/2005; Sala III, "ALEART, Guillermo s/ Rec. De Casación" del 06/02/2007 y Sala IV "GORALI, Diego Carlos s/ Rec. De Casación" del 02/06/2006).

Que en atención a los fundamentos expuestos y no encontrándose acreditadas en estos autos las circunstancias fácticas antes mencionadas, a las que pudiera atribuirse la virtualidad de tornar operativa la regla prevista en el citado art. 68 inc. a) de la Ley 11.683, corresponde rechazar este planteo de la demandada.

VI.- Que en virtud de los fundamentos expresados precedentemente adhiero al voto del Dr. Porporatto, salvo en la cuestión tratada en el considerando IX del mismo, en la que voto por declarar extinguida la acción inherente a la multa aplicada en la Resolución N° 51/2013, con costas al Fisco Nacional.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

1) Revocar parcialmente las resoluciones apeladas Nros. 071/2010 (DV CRR1), 072 (DV CRRI) y 51/2013 (DV CRR1) en cuanto determinan impuestos, intereses y en su caso multas, en lo que respecta al ajuste efectuado con fundamento en el artículo 2° de la ley 25.345, conforme da cuenta el Considerando VI, con costas.

2) Confirmar las resoluciones apeladas Nros. 071/2010 (DV CRR1) y 072 (DV CRRI) en cuanto determinan impuestos e intereses, en los aspectos tratados en el Considerando VII -VII.1 y V.II.2- con costas.

3) Confirmar las multas aplicadas en las resoluciones apeladas Nros. 072/2010 (DV CRR1), 51/2013 (DV CRR1)

y 06/2016 (DV CRRI) reduciéndolas al mínimo legal previsto en el artículo 46 de la Ley N° 11.683 (conforme lo indicado en el Considerando X). Con costas, salvo en la parte en que se reduce que se imponen por su orden.

4) Ordenar al Fisco Nacional a que, en el término de treinta (30) días, practique reliquidación en atención a lo resuelto en los puntos precedentes. A cuyo efecto, poner a disposición de la representación fiscal los antecedentes administrativos en la Mesa de Entradas de este Tribunal, dejándose constancia que el plazo ordenado involucra el retiro y devolución de las actuaciones administrativas.

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.05.06 13:03:41 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: 2024.05.06 15:19:55 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: 2024.05.06 16:42:28 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: 2024.05.06 16:42:46 -03:00