35307/2023 COOPERATIVA OBRERA LIMITADA DE CONSUMO Y VIVIENDA (TF 78906907-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 30 de abril de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El apoderado de la COOPERATIVA OBRERA LIMITADA DE CONSUMO Y VIVIENDA interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución nº 60/2022 (DV DEOA), de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI), que determinó la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado (IVA) por los períodos fiscales 02 /2015 a 12/2017, 02/2018, 04/2018 y 05/2018, liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal Fiscal confirmó, con costas, la resolución apelada y reguló los honorarios a favor de los profesionales intervinientes por la AFIP.

Preliminarmente rechazó el planteo de prescripción que la parte actora había formulado respecto de las facultades de la AFIP para determinar de oficio el impuesto por los períodos fiscales 02 /2015 a 11/2016.

Para decidir así sostuvo los siguientes argumentos:

i. "[S]egún el art. 56 de la ley 11.683, el plazo de prescripción inició el 1° de enero de 2016 y venció el 1° de enero de 2021, por lo que, teniendo en cuenta la fecha de la Resolución N° 60/2022 (30/05 /2022), cabe analizar si se han verificado en autos circunstancias que pudieran haber tenido la virtualidad de suspender o interrumpir el curso normal de dichos plazos".

ii. "[E]l plazo fue incidido, por la suspensión de un año dispuesta por el art. 17 de la ley 27.541 (B.O 23/12/2019), por lo que el vencimiento se iba a producir, en realidad, el 1° de enero de 2022, tal el criterio que sostuvo esta Sala [...] en la que tuvo en cuenta que el H. Congreso dispuso las suspensiones con carácter general abarcando a los contribuyentes independientemente de su adhesión al régimen que las normas preveían".

iii. "[A]demás, el plazo de prescripción fue incidido por la suspensión dispuesta por el art. agregado a continuación del art. 65 que agregó 120 días, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción".

iv. Teniendo en cuenta que la vista se notificó "el 7 de septiembre de 2021 debe concluirse que las acciones respecto de tales períodos fueron ejercidas en término".

En relación con el plano sustancial, consideró:

i. La AFIP llevó adelante una fiscalización en la que concluyó que "los proveedores eran en realidad un eslabón más en una cadena de interpósitas personas humanas o jurídicas a los fines de justificar la comercialización y/o prestación de servicios o bienes con único fin de generar créditos fiscales inexistentes, motivo por el cual todos ellos fueron incluidos en la base Apoc".

ii. Referentemente al proveedor Cooperativa de Trabajo La Aldea Ltda precisó:

—"Los comprobantes fiscales objetados dan cuenta de operaciones por venta de arroz" y sin embargo la información que obraba en las bases de datos de la AFIP-DGI exhibió que aquél

"además de arroz vendió uva, calderas eléctricas, fotocélulas, entre otros, es decir, una diversidad de bienes, y algunos servicios también, como el armado y ensamblado de muebles".

—Los funcionarios que realizaron la fiscalización concurrieron al domicilio fiscal constituido por el proveedor y fueron recibidos por el "encargado del edificio que manifestó desconocer a la Cooperativa en cuestión, destacando además que se trata de una residencia de tipo familiar no habilitada para el ejercicio de actividad comercial".

—"Un dato que se resalta en el Informe y que demuestra la falsedad de las operaciones es que si bien este proveedor tiene registrada una compra con la firma La Legión Arrocera S.A., el análisis sistémico de las IP desde las cuales se emitió la facturación a la Cooperativa recurrente en este Expediente es el mismo".

iii. "En cuanto al resto de los proveedores objetados, puede señalarse que del Informe se desprende que":

—"M A y Asociados S.A. no fue localizado en su domicilio fiscal y los cheques fueron presentados al cobro por una persona invocando la calidad de Presidente, sin que obre informada como tal en los sistemas del organismo fiscal; quienes sí obran informadas como autoridades son un jubilado y su esposa, personas que a su vez aparecen relacionadas en los sistemas con otros proveedores calificados como apócrifos, en particular con la Cooperativa de Trabajo La Aldea Ltda".

—"En el caso Belich Steven, surge que estaba inscripto en varias actividades, tales como reparación y mantenimiento de máquinas y equipos, fabricación de maquinaria metalúrgica, explotación de instalaciones deportivas, emitiendo tres facturas a la Cooperativa todas por el mismo importe de $4.658,50 en concepto de reparación general de una carretilla, no contando dicho proveedor con cuentas bancarias ni bienes registrables, no encontrándose persona

alguna en el domicilio fiscal y no pudiéndose verificar oficina o depósito de materiales".

—"Marcelo Hector Fanuele, por su parte, prestó servicios de auto-elevador que fueron cancelados en efectivo, sin personal ni maquinarias idóneas para la realización de tales tareas".

iv. "Si bien en esta instancia la recurrente tuvo oportunidad de mostrar una realidad diferente a la anterior, no lo hizo. En efecto, era a la Cooperativa a la que le correspondía demostrar la efectiva realización de las operaciones con los proveedores objetados por así disponerse en la ley 11.683 y para legitimar el crédito fiscal, conforme el art. 12 de la ley del gravamen".

v. "Resulta así claro que la norma transcripta [el artículo 12 de la ley de la ley al IVA] subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes".

vi. La multa aplicada debe ser confirmada ya que "no existe dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de la Cooperativa en dicha figura infraccional".

III. En su memorial la cooperativa sostuvo los siguientes agravios que fueron contestados:

1. Las facultades de la AFIP-DGI para determinar y exigir presuntas diferencias en el impuesto al valor agregado períodos fiscales 02/2015 a 11/2016 se encuentran prescriptas.

En ese sentido, efectúa las siguientes consideraciones:

i. El artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley de 11.683 es inconstitucional, pues "el legislador extiende la prescripción -injustificadamente- por un plazo adicional PERO SÓLO PARA LAS ACCIONES QUE PUEDA PLANTEAR EL FISCO NACIONAL (vgr. determinar de oficio los tributos, entre otras)".

Sostiene que "[e]sta disparidad de criterio legislativo, rompe con la igualdad en la relación Fisco-Contribuyente y más aún, procesalmente hablando violenta el principio de 'igualdad de armas'".

Y aclara que formula el planteo solo en esta instancia "ante la limitación prevista por el art. 185 de la ley de rito fiscal, la falta de validez constitucional de una normativa recién queda habilitada para la presente instancia judicial".

ii. Subsidiariamente, respecto de los períodos fiscales "febrero a noviembre de 2016" plantea que "la resolución determinativa de fecha 30/05/2022 fue dictada por fuera del ámbito de la prescripción" previsto en el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683.

Ello era así, pues "entre el día de la notificación de la vista, el 02/09/2021, y el día 31/03/2022 transcurrieron holgadamente 120 días hábiles [...] culminando el plazo disponible para determinar de oficio de los indicados períodos el 31 de marzo de 2022".

iii. La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos de los períodos 2/2015 a 11/2015 se produjo el día 31 de marzo de 2022, pues:

a. La suspensión de la prescripción dispuesta por el artículo 17 de la ley 27.562 solo era aplicable respecto de los contribuyentes que hubieran adherido a esa moratoria.

b. "[N]otable doctrina se ha expedido sobre la inconstitucionalidad de las aludidas leyes de excepción" en tanto conllevan una suspensión reiterada del plazo de prescripción de cinco años que establece el artículo 56 de la ley 11.683.

iv. "En relación a los períodos 12/2015 a 11/2016, de no ser aplicable la suspensión del artículo 17 de la ley 27.562 [...] al Fisco se le prescribieron las facultades para determinar la deuda atento al cómputo de los plazos que pormenorizadamente hicimos ut supra y que demuestran haber dictado el acto administrativo en exceso de los 120 días posteriores a la notificación de la vista".

2. En el plano sustancial de la controversia asevera:

i. "[E]l aquo no observó el descargo presentado por la contribuyente en la instancia administrativa y sólo 'fundamentó' su sentencia con el Informe Final de Inspección".

ii. "La Cooperativa obró con la debida diligencia al concretar sus compras, comportamiento que no fue puesto en duda por la inspección actuante [...]".

iii. "[L]a inclusión de los emisores en la base Apoc [...] no implica la imposibilidad de computar el crédito fiscal en caso de no tratarse de una operación inexistente".

iv. "[M]i representada le pagó mediante transferencia a una cuenta corriente bancaria de titularidad de [Cooperativa de Trabajo La Aldea Ltda]" y con el resto de los proveedores procedió de igual manera.

v. La AFIP admite que existió "un proveedor de los bienes comprados" pero objeta "que el real proveedor no sería el emisor de la factura".

vi. Resulta irrazonable que se exija "verificar si los vendedores cumplen sus obligaciones fiscales".

vii. "[N]uestra representada no es pasible de sanción por la acción de sus proveedores que no tuvo posibilidad de controlar, no se configura respecto de ella la figura de la culpa para que la omisión pueda serle atribuida".

Subsidiariamente, invoca "la existencia de error excusable como eximente de responsabilidad, por no exteriorizarse el elemento subjetivo necesario para la configuración del ilícito in totum, toda vez que existió un error involuntario desconociéndose la situación que tenían en ese momento los proveedores que resultaron observados a posteriori".

IV. Preliminarmente, debe examinarse el planteo de prescripción de las facultades de la AFIP-DGI para determinar el impuesto al valor agregado en los períodos señalados.

i. El planteo de inconstitucionalidad del artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley del 11.683 que la parte actora formuló en esta instancia encuentra un adecuado tratamiento en el dictamen suscripto por el fiscal general que se incorporó a esta causa el 27 de diciembre del 2023, al que cabe remitirse.

Allí, esencialmente, formuló las siguientes consideraciones:

—"[E]l planteo intentado no puede ser admitido, dado que contiene aseveraciones genéricas acerca de los vicios que afectarían la norma en tela de juicio, sin haberse efectuado un análisis riguroso que compruebe, con solvencia técnica, la tacha deducida".

—"[L]a declaración de inconstitucionalidad de una ley es un acto de suma gravedad institucional, a punto tal que debe ser

considerada como última ratio del orden jurídico (Fallos: 312:122, entre muchos otros), debiendo, en caso de duda, estarse a su constitucionalidad. Sólo debe acudirse a aquélla cuando la repugnancia de la ley inferior con la Constitución Nacional sea manifiesta y la incompatibilidad inconciliable (Fallos: 285:322, entre muchos otros)".

"De este modo, pesa sobre quien pretende dicha declaración acreditar los extremos que comprueben —en forma concluyente— su admisibilidad (Fallos: 327:5147); y, entre estos, revestir a su presentación de la seriedad argumental y precisión que la naturaleza de la decisión requerida exige (doct. Fallos: 270:124; 201:1062; 327 :5605; 328:1416, entre otros)".

—"Por estos motivos, opino que corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad mencionado, en tanto ni siquiera explica mínimamente la manera en que la alegada violación de los principios a los que alude (igualdad de armas y seguridad jurídica) se configura en el caso y tiene vinculación, concretamente, con la posición jurídica en la que se encuentra la actora".

ii. No asiste razón la recurrente en cuanto plantea que la suspensión de la prescripción establecida en la ley 27.562 sería aplicable solamente a los contribuyentes que se hubiesen acogido al régimen de regularización allí dispuesto.

Ello es así, ya que el artículo 17 de esa ley suspendió "con carácter general" y por el término de un año el curso de la prescripción de las acciones del Fisco sin efectuar la distinción que propicia la parte actora.

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que "'[e]l primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley' (Fallos: 326:4909, entre otros), pues la claridad de

las normas referidas impone apegarse, para la resolución del tema debatido, al principio sostenido reiteradamente por esta Corte conforme al cual la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a garantías y principios constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu (Fallos: 300:687; 301:958 y 307:928)" (Fallos: 345:533).

Esta decisión, además, es concordante con el criterio expuesto por esta sala en relación con la suspensión del cómputo del plazo de prescripción para exigir tributos prevista en las leyes 26.860 y 26.476 (causa nº 30458/2018 "*Supermercados Mayoristas Yaguar SA*", pronunciamiento del 16 de abril de 2019).

iii. De ese modo, teniendo en cuenta la causal de suspensión prevista en la ley 27.562 el plazo de prescripción para determinar de oficio los períodos fiscales febrero a noviembre de 2015 se habría cumplido el 1º de enero del 2022.

Sin embargo, el 7 de septiembre de 2021, la AFIP notificó la vista del procedimiento de determinación de oficio y el curso de la prescripción se suspendió durante ciento veinte días hábiles desde esta última fecha (conforme el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683).

Esta causal de suspensión operó hasta el 4 de marzo de 2022, reanudándose el cómputo del plazo de la prescripción al día siguiente. De ese modo, cabe concluir que desde ese momento hasta el dictado de la resolución determinativa (el 30 de mayo de 2022), el plazo quinquenal de prescripción no había operado, pues al momento en que operó la causal de suspensión prevista en el artículo agregado a

continuación del artículo 65 de la ley 11.683 aún restaba insumirse 3 meses y 23 días del plazo quinquenal de prescripción del artículo 56 de la ley 11.683, que se habría cumplido el 31 de junio de 2022.

iv. Esas consideraciones permiten descartar el planteo de prescripción de los períodos 12/2015 a 11/2016 pues se trata de períodos posteriores a los que fueron examinados precedentemente.

V. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso 'b', de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causa "*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI*" y "*Junquera, Marta Aurora* ", pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa "*Ambulancias Privadas Argentinas SA*", pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa "*Banco de Italia y Río de La Plata SA*", pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas " *Devez, Manuel Rodolfo*" y "*Del Buono, Jorge*", pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

VI. Las quejas ofrecidas por la parte actora no pueden prosperar, pues la totalidad de sus agravios se limitan a disentir con la valoración que de los hechos y las pruebas hizo el Tribunal Fiscal.

Resulta claro que no fue exclusivamente el incumplimiento de los deberes fiscales de los proveedores lo que el Fisco Nacional ponderó para efectuar el ajuste fiscal. Por el contrario, sobre la base de las tareas de fiscalización, reunió indicios serios que le permitieron

aseverar que aquéllos carecían de la estructura necesaria para realizar las operaciones impugnadas.

En efecto, la lectura de los antecedentes administrativos evidencia, entre otros aspectos, que:

—El proveedor Belich Steven: fue incluído en la base Apoc pues no poseía bienes registrables, "no registraba pagos de obligaciones fiscales", no actuaba como agente de retención ni poseía cuentas bancarias y se detectaron inconsistencias en sus declaraciones juradas.

Asimismo, los funcionarios actuantes informaron que aquél estaba registrado "en múltiples y variadas actividades [...] para las cuales no se detectaron medios para su materialización".

La consulta efectuada en el sistema e-fisco exhibió que el proveedor emitió a la Cooperativa recurrente tres facturas, sin embargo, esta última computó una sola. En lo referente al pago de la misma indicó que se canceló con un cheque del Banco de la Pampa aunque con posterioridad aclaró que nadie cobró ese cheque.

—El proveedor Fanuele Marcelo Hector: no declara empleados en relación de dependencia ni registra "pagos y retenciones significativas, no presenta información de compras y ventas según RG 3685 no detenta consumos eléctricos ni inmuebles de características que se correspondan con las actividades que pretende haber realizado".

No posee bienes registrables "con los cuales sustentar la existencia de los servicios facturados".

"[R]especto de la forma de cancelación de las operaciones la fiscalizada informa que fue en efectivo".

—El proveedor M.A. y Asociados S.A.: no pudo ser localizado en el domicilio fiscal ni respondió las intimaciones que le efectuaron

los funcionarios de la AFIP, las declaraciones juradas presentadas son inconsistentes con la actividad declarada, "no registra pagos y en Seguridad Social registra baja desde 11/2016 y no posee empleados en relación de dependencia".

Asimismo, "incumplió con el Régimen Informativo de Compras y Ventas establecidos en la RG 3685 (información de los Libros de IVA electrónicos) para los ejercicios 2015 en adelante, impidiendo el seguimiento y control de las mismas, respecto de su veracidad y procedencia".

"[D]urante los años 2015 y 2016 emitió facturas electrónicas por montos millonarios ($61.957.242,78 y 86.315.434,53 [...]), para cuya materialización [...] carece de todo medio comprobado", a la vez que también era inconsistente con el volumen de compras del proveedor.

—El proveedor Cooperativa de Trabajo La Aldea Limitada: no pudo ser localizado en el domicilio fiscal ni en los alternativos, "los montos facturados resultan incongruentes atendiendo a que tampoco registra bienes muebles ni inmuebles, consumos relevantes ni empleados en relación de dependencia indispensables para una actividad comercial; antecedentes de los que se deduce la insolvencia económica".

Asimismo, se constató que "desde su inscripción hasta la fecha de inactivación de su CUIT presentó las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado en todos los casos sin saldo a ingresar al fisco".

El "presidente del Consejo de Administración y administrador de relaciones de clave fiscal" tampoco pudo ser localizado en el domicilio fiscal declarado y "también es presidente del directorio de Glaciar Plus SA [...] incorporada en la Base APOC como 'usina de facturas sin capacidad económica'".

La reseña efectuada permite apreciar, en un sentido contrario al que sostiene en su memorial de agravios, que el Tribunal Fiscal realizó un acabado examen de los elementos probatorios acompañados a la causa. Por tanto, sus críticas, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y de valoración sobre los medios probatorios.

Ciertamente, la Corte Suprema sostuvo que "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 del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), 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 los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CSI 'Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DGI', sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) 'ADM Argentina S.A. c/ EN - AFIP - DGI - Resol. 24/08 25 /08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva', fallada en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas" (causa "*Molinos Río de la Plata SA c/ENAFIP-DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/DGI*", pronunciamiento del 25 de agosto de 2015).

Por tanto, las objeciones formuladas por la parte actora no pueden prosperar.

VII. La sanción de multa debe ser confirmada, pues quedó probado el elemento objetivo de la infracción y la recurrente no

demostró la falta del elemento intencional ni ofreció prueba conducente para demostrar la falta de culpa en su conducta.

A su vez, las explicaciones que la parte actora ha dado sobre su conducta no permiten identificar la existencia de un error excusable.

VIII. Las costas de esta instancia deben ser impuestas a la parte actora ya que resulta vencida (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

IX. Si se tiene en cuenta el monto de los honorarios regulados en la instancia anterior —que se encuentran firmes— corresponde FIJAR en 5,93 UMA y 2,36 UMA —equivalentes a las sumas de $291.014,75 y de $115.817 según la resolución SGA nº 925/2024 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios a favor de la Dra. Sabrina Sanchez y del Dr. Ignacio Mauro Markievich, respectivamente, por el ejercicio del patrocinio letrado y de la representación procesal de la AFIP ante esta instancia (artículo 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Desestimar los agravios de la firma actora, con costas. **2.** Fijar los honorarios en la forma establecida en el considerando IX.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.

Rodolfo Eduardo Facio Clara María do Pico

Fecha de firma: 30/04/2024
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38202223#391224459#20240430124305599

Liliana María Heiland

(por su voto)

La jueza Liliana María Heiland dijo:

Adhiero al texto que antecede, con excepción del punto i. del considerando IV.

Ello así, dado que el planteo de inconstitucionalidad fue planteado recién en esta instancia.

Su examen alteraría el modo en que ha quedado configurada la contienda entre las partes e implicaría un incorrecto ejercicio de las facultades que la ley procesal atribuye a este Tribunal (art. 277 del CPCCN; esta Sala, en "*Vinciguerra, Carlos Gerardo y otros c/ EN-AFIP-LEY 20628 s/proceso de conocimiento*", exp. 35369/22, del 19/10/23; "*López Iñigo, Eduardo Daniel c/ EN-AFIP-ley 20628 s /proceso de conocimiento*", exp. 45891/22, del 7/11/23; "*Zabala 2477 SRL c/ Edenor SA s/daños y perjuicios*", exp. 5577/20, del 22/12 /23; y mis votos, en "*Alba Compañía Argentina de Seguros SA (TF 35875-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", exp. 33101/23, del 23/11/23; y "*Frigorífico Lamar SA c/ EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva*", exp. 23540/11, del 9/4/24).