22096/2019 CARDA SA TF 38502-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de noviembre de 2020.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 253, contra la sentencia de fs. 244/249vta., fundado por el memorial de fs. 270/287, cuyo traslado fue replicado por el Fisco Nacional AFIP-DGI a fs. 318/326. Asimismo, los recursos de apelación interpuestos a fs. 289 "por altos" y fs. 307 "por bajos", contra la resolución de fs. 288 y vta.; y,

CONSIDERANDO:

I.- Que, por la sentencia del 31 de mayo de 2018, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la resolución (DV NRR1) n° 299/2013 por la que se determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a los periodos fiscales 01/2007 a 03/2009, más intereses resarcitorios y multa, reduciendo esta última al mínimo legal del artículo 46 de la ley de procedimiento tributario (LPT).

Las costas fueron impuestas a la vencida, salvo en la proporción en que se redujo la sanción pecuniaria, que a su respecto distribuyó en el orden causado.

Para así decidir, consideró que el ajuste fundamentado en que Carda SA es usuaria de facturas apócrifas de la proveedora Faraonio Susana Beatriz se encuentra comprobado, toda vez que del análisis de las actuaciones administrativas -originadas a raíz de la actuación n° 10838-835-2011, seguidas contra Susana Beatriz Faraonio- surge que:

(i) La mencionada proveedora fue incluida en la base apoc "sin capacidad económica", lo cual generó una orden de intervención a fin de verificar la situación. En la investigación se comprobó que los productos comercializados por Faraonio eran entregados en la fábrica de Carda SA -cuya actividad principal consiste en servicios de bares y confiterías-, desconociéndose la patente de los camiones que ingresaban

a la planta, su propietario, o datos respecto del conductor. Los pedidos eran realizados telefónicamente.

(ii) La proveedora emitió 412 facturas a Carda SA, resultando inverosímil que se hubieran adquirido bienes por un valor superior a $1.200.000 a una persona física que no declara poseer empleados en relación de dependencia, ni cuentas bancarias, ni capacidad económica para ello. La firma aquí actora fue circularizada en dicha investigación y su respuesta fue que desconoce la patente del camión o quien era su propietario, que los pedidos eran realizados telefónicamente, que supone que las compras eran realizadas en el mercado central y suministró las facturas y órdenes de pago a la inspección.

(iii) De la documentación contenida en el expediente correspondiente a la orden de intervención 488988 se observó que las declaraciones juradas de IVA de los periodos fiscalizados al proveedor (9/2006 a 03/2009) se encuentran presentadas sin movimiento con excepción del periodo 08/2008 que refleja un saldo a ingresar de $197,34 y 09/2008, que arroja un saldo a ingresar del 123,99 y posteriormente fue rectificada sin movimiento (fs. 176-179 del cuerpo principal).

(iv) De las bases del organismo se observa información del Citi compras que refleja operaciones informadas el contribuyente Faraonio Susana en el periodo 9/2006 a 3/2009 por un Débito Fiscal de $133.448,96 siendo que el único débito fiscal en que el contribuyente declaró es en el periodo 08/2008 por $410,34 (fs. 31 a 34 del cuerpo antecedentes).

(v) Respecto de la circularización al Banco Supervielle surge que cuatro de los cheques emitidos contra cuentas corrientes de Carda SA sobre los que se pidió información fueron emitidos a favor del esposo de la proveedora Faraonio, endosados por él mismo, equivocando su número de DNI. Luego, en los cuatro cheques hay un segundo

endoso, algunos a favor de la firma Serenity SA y otro a favor de la madre de la Sra. Faraonio.

(vi) Como consecuencia de lo antedicho, se circularizó a la firma Serenity SA -cuya actividad declarada es la venta de pañales-, y como resultado surgió que los cheques provenientes de Carda SA habían sido entregados por Elías Faur y por Mariana Rufino, no constatándose en los endosos sus firmas. La fiscalización circularizó a ambos. Faur informó que él entregó los cheques a Serenity SA, teniendo los mismos orígenes en la firma M. Salinas. Aportó fotocopias de las facturas emitidas a nombre de Matías Salinas vinculadas a los cheques por los cuales se le requirió información. Rufino no pudo ser localizada.

(vii) La fiscalización señaló que aun cuando la contribuyente sostiene que las facturas fueron canceladas con los cheques mencionadas, en dichas facturas figura que el pago se realizó en efectivo. Para culminar la investigación sobre el circuito de cheques se circularizó a Matías Salinas, quien informó que era su fallecido padre quien se hacía cargo del comercio y que no puede dar cuenta por desconocer detalles acerca de si compraba cheques a terceros o cómo cancelaba sus operaciones comerciales.

Así reseñadas las actuaciones, descartó el argumento opuesto por la actora -en el sentido que la AFIP efectuó una orden de intervención dirigida a Susana Faraonio, que Carda SA no ha tenido participación y que se ha vulnerado el debido proceso- y puntualizó que el procedimiento de determinación seguido contra Carda SA, que concluyera con la resolución apelada, se inició con el dictado de la orden de intervención n° 675899, notificada a la recurrente el 21/10/2011 (fs. 2 y 3 del cuerpo principal de inspección de las actuaciones administrativas). En tal sentido, agregó que, si bien esta orden de intervención se originó a raíz de la investigación seguida contra la proveedora debido a las inconsistencias detectadas, lo cierto es que se

han formulado requerimientos a Carda SA en el marco de su propia orden de intervención. Recalca que estuvo debidamente informada de la actuación fiscal, que en su oportunidad se corrió la vista prevista en la LPT y que tuvo la posibilidad de acceder a las actuaciones administrativas. El accionar del ente fiscal se sustenta en los artículos 35 y 36 de la ley 11.683 -tv-.

Con cita de abundante doctrina judicial, rechazó la nulidad planteada por considerar que no se ha vulnerado el debido proceso ni el derecho de defensa de la contribuyente, recalcando que ha tenido oportunidad de producir prueba, acceder al expediente y a las fotocopias de la investigación seguida a su proveedora. Las costas no fueron impuestas de manera autónoma en este aspecto dado que el planteo fue articulado como una defensa más dentro del escrito recursivo y no como una excepción en los términos del art. 171 de la LPT.

En cuanto a la determinación del IVA, ponderó que el organismo fiscal ha demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y preciso, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y que los bienes a los que ellas se refieren hayan sido adquiridos por tal proveedor, en cuanto se acredita entre otros, que se trata de un sujeto sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesaria para efectuar las operaciones comerciales que registra la actora, no presentación de DDJJ ni pago de impuestos, no registro de personal en relación de dependencia y ausencia de bienes registrables a su nombre.

Explicó que la carga de la prueba de demostrar que la tesis sostenida por el organismo fiscal no es verdadera recae sobre la actora y que en el caso las impugnaciones se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que Susana Faraonio haya sido la verdadera proveedora de los productos cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su

mayoría son imputables a terceros o que no es su obligación verificar el domicilio fiscal de sus proveedores.

Observó que el informe del experto contable de fs. 199/210 no revierte la situación dado que no se encuentra en discusión la forma en que se habían contabilizado las operaciones, sino lo que se debate es que éstas hayan sido celebradas con la proveedora impugnada. En lo relativo al punto 4 “si los productos (verduras, hortalizas y frutas) que Carda SA le compraba a Susana Beatriz Faraonio fueron utilizados en la actividad comercial de Carda SA” tampoco revierten la tesis fiscal, ya que el hecho de que los productos hayan sido utilizados o no por la recurrente en su actividad comercial, no permite tener por demostradas que las operaciones hayan sido prestadas por Faraonio.

En definitiva, concluyó que la contribuyente no ha podido demostrar la realidad de las operaciones cuestionadas. Reparó en que el mero cumplimiento de las obligaciones formales de facturación resulta inhábil por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones con el alcance que lo pretende la recurrente.

Por ausencia de agravio específico confirmó los intereses resarcitorios. Respecto de la multa, que confirmó, reduciéndola a su mínimo legal, resaltó que se configuran las presunciones del art. 47 de la LPT.

II.- Que, disconforme con lo así resuelto, la parte actora sostiene que demostró que pagó con cheques, que verificó la habilitación de la constancia de la CUIT y que la materia prima que le compraba a la proveedora era incorporada al proceso productivo.

Luego de reseñar una clasificación de indicio y prueba y dentro de esta última suficiente e insuficiente alega que resulta indiscutible, a tenor de la documental aportada por Carda SA en todos los pasos procedimentales previos, que las constancias contables – libros

y documental de respaldo- gozan de validez frente a los meros indicios que utiliza el fisco para cuestionar las facturas y practicar un ajuste arbitrario y confiscatorio en el IVA.

Considera arbitrario que -sin que exista una norma legal impositiva- se obligue al contribuyente a investigar la contabilidad de su proveedor, sus cumplimientos fiscales, sus bienes registrables, si el camión que trasladaba la mercadería era de su propiedad, el nombre del conductor, si era empleado o un flete, si depositaba los cheques en una cuenta bancaria o si los daba en pago a terceros, si los cheques eran endosados por el depositante final. Al respecto, recalca que la proveedora Faraonio recién entró en la base apoc el 19 de octubre de 2011, fecha a la cual la relación comercial había concluido años antes. También indica que no existía esa base al momento en que Carda SA le compraba manzanas para elaborar los productos que comercializa en servicios de bares y restaurantes.

En su segundo agravio, critica que la referencia a los medios de prueba y la carga de dotar a las facturas cuestionadas de un soporte “extra fiscal”, como lo expresó el tribunal en la sentencia. Manifiesta que produjo pruebas idóneas y conducentes según las normas procesales para esclarecer los hechos y descalificar el ajuste fiscal.

En esa inteligencia, pone de relieve que las facturas de proveedor reúnen todos los requisitos de forma (razón social, domicilio, situación impositiva, tipo y número de factura, CAI vigente, CUIT, número de ingresos brutos, fecha de inicio de actividades, precio unitario, importe, IVA discriminado), a excepción de las condiciones de venta y del número de remito (tal como lo informó el perito propuesto por la demandada), lo cual no autoriza para dudar de la existencia de la operatoria comercial entre Carda SA y Faraonio. Agrega que la documental contable aportada por Carda SA está en regla y acredita todo el circuito de la operación comercial con la mencionada proveedora.

En tercer orden, alega que la real existencia de la operatoria comercial no se encuentra condicionada, en su probanza,

únicamente a la emisión de facturas, sino que estas son respaldadas por órdenes de compra, órdenes de pago, registración contable con estricta correspondencia de la documental con su registro, pago mediante cheques, débito de los cheques librados contra cuenta corriente de su titularidad. Al respecto, refiere que resulta arbitraria la sentencia en este punto, dado que toda la documental contable vinculada a las facturas demuestran la realidad económica: compra de manzanas a Faraonio para elaborar los productos que vende Carda SA.

En el cuarto cuestionamiento, debate que se la haya otorgado entidad a meros indicios en desmedro de la documental aportada. Recalca que no se encuentra a su cargo revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus proveedores, sino que es la propia AFIP quien debe ejercer ese control. Cita jurisprudencia en aval de su postura y señala que resulta contradictoria al criterio seguido en autos.

Como quinta queja, sostiene que el Tribunal Fiscal de la Nación no ha examinado la prueba pericial contable de fs. 199/210. En este punto, aduce que debe concederse relevancia al hecho de que la mercadería adquirida a Faraonio fue utilizada por Carda SA en la elaboración de los productos que comercializa, lo cual demuestra la real existencia de la operatoria comercial cuestionada.

En particular, destaca que ambos expertos (el de parte y por la DGI) detallan en 16 hojas la registración de la facturas emitidas por Susana Faraonio desde el 1/01/2007 hasta el 5/03/2009, consignando el importe y registro en libro IVA compras (punto 1 y anexo I) y que informan que las facturas detalladas en el anexo I, fueron pagadas con cheques, los cuales fueron registrados en el libro Diario y debitados de las cuentas corrientes n° 000865/2-61 y 00000585/001. Agrega que el perito propuesto por su parte sostiene que la documentación compulsada, incluyendo la cuenta corriente, respalda la

compra de productos a Faraonio. Mientras que el perito propuesto por la AFIP informa que las facturas exhibidas no cumplimentan lo dispuesto por las normas de la AFIP en cuanto "… faltaba la información referente a las condiciones de venta y consignar el o los números de remitos emitidos", lo cual alude a requisitos de forma y que de ningún modo resultan relevantes para dudar de la real existencia de las operaciones, frente al conjunto de documental que prueba su veracidad. Señala, en ese sentido, que el propio experto de la parte demandada opina al referirse a la cuenta corriente que "respalda los registros asentados relativos a las operaciones y sus cancelaciones" (punto 3). A su vez, recuerda que ambos concluyeron que la materia prima era utilizada en su producción, totalizando una cantidad utilizada de manzana de 242.942,44 kg (puntos 4 y 5).

A fin de cerrar el capítulo, invoca la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Billdown", del 27 de diciembre de 2011.

En el sexto punto, se queja de que el Tribunal Fiscal en la sentencia haya afirmado que, "el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación, resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones", por cuanto su mandante no se limitó a las facturas y sus requisitos formales, sino que también demostró por otros medios la real existencia de las operaciones.

En séptimo término, se agravia de la confirmación de la multa por carecer de antecedentes infraccionales y solicita que sea revocada, con fundamento en que no se explican ni describen cuales son las facturas que habrían sido fraguadas ni cuál es el grado de participación del responsable en la maniobra como para considerar que esas facturas no acreditan la real existencia de la operatoria comercial. Cita jurisprudencia que considera que avalaría su postura.

Por último, cuestiona la imposición de las costas.

III.- Que el Fisco Nacional AFIP-DGI, al contestar el traslado del memorial, solicita que se rechace el recurso interpuesto por la parte actora y se confirme la sentencia apelada, con costas.

IV.- Que es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

V.- Que, asimismo, cabe rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 (t.v.) otorga carácter limitado a la revisión de este Tribunal de Alzada, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos 300:985).

En esta tónica, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, debido a lo previsto en el artículo recientemente citado.

En tal orden, por principio, cabe estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (CNACAF, Sala I, in re “Merlino Automotores S.A.” del 12/3/09; Sala II, “Frigorífico Marejada S.A.” del 29/12/2009; Sala IV, “Agropecuaria Laishi S.A.” del 15/04/10; Sala V, “Del Buono, Jorge Luis” del 15/03/07; Sala III, “Adicción al Deporte SA”, Causa Nº 72746/2017, del 15/11/18, entre otros).

Ahora bien, es importante destacar que este principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para

resolver la cuestión en debate, sino también ante supuestos de arbitrariedad en la apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (CNACAF, Sala V, "Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c. DGI", Causa Nº 35.379/10, sentencia del 21/03/2011; Sala II, "Caterina Consignatarios S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo", Causa Nº 74722/2018, del 18/7/19).

En definitiva, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del TFN, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria.

VI.- Que, todo ello sentado, de acuerdo con la exposición hasta aquí efectuada, se colige que la materia sobre la cual esta Alzada está llamada a pronunciarse concierne a la procedencia del cómputo de los créditos fiscales en las declaraciones juradas –DDJJ– de Carda SA, correspondientes al IVA de los períodos fiscales 01/2007 a 03/2009.

De las piezas que conforman la causa, entre las cuales se incluyen los antecedentes administrativos –en adelante a.a.– que se tienen a la vista, se desprende que Carda SA tiene por actividad principal declarada la "Servicios de bares y confiterías" (código 552114) y que, en cumplimiento de ese objeto, habría adquirido materia prima de la proveedora Susana Beatriz Faraonio, a quien la inspección fiscal objetó, luego de haberla investigado en el marco de la orden de intervención 488998 y concluido en su inclusión en la base Apoc, desde el 19/10/2011, como un proveedor apócrifo sin capacidad económica.

Los cargos que condujeron a la fiscalización a observar las operaciones con dicho sujeto se encuentran detallados con alto grado de precisión en la Resolución (DV NRR1) Nº 209/2013, guardan una estrecha relación con la investigación seguida a la



#33547908#273182794#20201109163227729

mencionada proveedora e involucran el reproche de la conducta penada en el art. 46 de la ley 11.683, en función de las presunciones de los incisos b) y c) del art. 47, de ese texto legal. Sin perjuicio de ello, se torna aquí conveniente reseñar los extremos de mayor relieve. Veamos.

La orden de intervención 675899 se origina en la actuación 10838-835-2011 referida a la contribuyente Susana Beatriz Faraonio (que como dijéramos, concluyó con la comprobación de la falta de capacidad operativa), dado que Carda SA fue usuaria de facturas de ese proveedor. La carga en la base E-apoc data del 19/10/2011, esto es posterior a los periodos fiscalizados.

En el marco de dicha fiscalización se circularizó a Carda SA y se observó que la proveedora emitió 412 facturas “A” a Carda SA comprendidas entre el 0001-0000001 y el 0001-000000537 por un importe total de $1.221.618,70, incluyendo el IVA del 10,5% para la venta de frutas, legumbres y hortalizas excepto por la venta de productos congelados como la pulpa de frambuesa y maracuyá, gravados con una tasa del 21%.

Conjugado ello, con la comprobada falta de capacidad operativa de la proveedora, el Fisco concluyó que no resulta verosímil que la responsable hubiese adquirido bienes por un valor superior a $1.200.000 a una persona física que no declara poseer empleados en relación de dependencia ni cuentas bancarias ni capacidad económica que hubiese permitido la adquisición de la mercadería.

Además, el instructor recordó que según lo manifestó Carda SA, la mercadería era entregada en un camión no pudiendo identificarse ni la patente, ni el propietario, lo que evidenciaría que el supuesto proveedor debiera haber tenido automotores registrados a su nombre. En este capítulo destaca la falta de credibilidad, dado que la hipotética relación comercial duró dos años, por lo cual, llama la atención que no hubiese registros cuanto más no sea de la chapa patente

o del chofer al ingresar a la planta Tampoco la supuesta proveedora registra retenciones efectuadas, lo que permitiría suponer la subcontratación del trasporte de mercaderías o la prestación del servicio.

Las facturas referidas se encuentran bien registradas en los libros IVA Compras de Carda (punto que nunca fue controvertido), quien computó un crédito fiscal por estas operaciones por la suma de $121.160,85 en el periodo 01/2007 a 03/2009.

Con relación al pago de estas facturas, Carda SA entregó 193 cheques propios del Banco Supervielle Societé Genérale SA, por un total de $1.217.172,56. Se circularizó a dicha entidad bancaria con referencia a cheques emitidos contra dos cuentas corrientes de la actora, observándose que cuatro de los cheques fueron emitidos a nombre del esposo de la proveedora, Raúl Eduardo Pereira, que luego fueron endosados por él mismo, colocándose de manera incorrecta su DNI, dado que su número es 17.364.588 y colocó 17.364.981. Los endosos son a una firma Serenity, cuya actividad es la venta de pañales y en otros casos a la madre de la Sra. Faraonio. Circularizada que fue Serenity SA surgió que los cheques provenientes de Carda SA habían sido entregados por Elías Faur y por Mariana Rufino, sin que conste en esos diez cheques los endosos de estas firmas. La circularización a esta última resultó infructuosa. En cambio, el Sr. Gustavo Elías Faur, inscripto en la actividad venta al por mayor de mercancías y Servicios Inmobiliarios, fue requerido para que informe sobre 58 cheques emitidos por Carda SA, que habrían sido entregados por él a Serenity SA y contestó por nota que los cheques tiene su origen en la firma M. Salinas. Faur aportó fotocopias de las facturas que habría emitido vinculadas a los cheques referidos y en ellas, sin embargo, figura que los pagos fueron cancelados en efectivo. En función de ello, se circularizó a Matías Salinas, solicitándole información sobre el origen de los cheques que habrían sido entregados por él al Sr. Elías Faur, que fueron emitidos por CARDA SA y endosados por Eduardo Raúl Pereyra o Susana Beatriz Faraonio. Su respuesta fue que realizó compras a Faur, que



#33547908#273182794#20201109163227729

operativamente esas operaciones fueron concretadas por su padre fallecido, que no conoce a los endosantes, que desconoce la forma de pago de las compras a Faur, solo sabe que algunas eran en efectivo, que su madre era docente y no participaba en el manejo operativo del negocio, que allí se vendían pañales y que era manejado por su padre. Por todo ello, ignora que hubiese comprado cheques de terceros. De otra parte, la circularización a la Sra. Termens María Angélica, madre de la Sra. Faraonio por 79 cheques depositados en cuentas corrientes del HSBC provenientes del Carda SA por un monto de $524.601,33 no fue respondida.

VII.- Que luce con total claridad que en el presente debate el estudio de los aspectos fácticos son los que permitirán discernir la conclusión.

En efecto, las circunstancias apuntadas en el considerando anterior, en torno a la proveedora sin capacidad operativa, fueron las que llevaron a la administración fiscal a impugnar las operaciones concertadas por Carda SA; mientras que, las probanzas producidas por esta última no lograron convencer al Tribunal Fiscal de la Nación de la real existencia de las compras a la Sra. Faraonio, lo cual derivó en el dictado de la sentencia unánime del TFN, que mantuvo el criterio fiscal.

En este escenario, teniendo presente los axiomas expuestos en el Considerando VI de esta sentencia, corresponde examinar si el pronunciamiento apelado se ajusta a derecho.

VIII.- Que Carda SA llevó a cabo su labor probatoria en la instancia administrativa, acompañando las facturas, los libros IVA Compras, los extractos bancarios y ofreciendo prueba informativa y pericial contable.

A través de la prueba de oficios, el Banco Supervielle Société Générale SA, corroboró que Carda SA es cliente de

esa entidad, que es titular de la cuenta corriente en pesos 585-001, radicada en la Sucursal 61 y que los extractos bancarios coinciden con los expedidos por el banco (cfr. fs. 221).

Por último, se acompañó el informe pericial contable, conforme a las pautas requeridas por la actora y la demandada (cfr. fs. 208/210), el cual fue impugnado parcialmente por el Fisco Nacional AFIP-DGI (cfr. fs. 218/219).

IX.- Que previo a compulsar y analizar las probanzas descriptas y, consiguientemente, la lectura que de las mismas ha efectuado el tribunal a quo, es importante recordar que esta contienda tiene por finalidad última la determinación de la materia imponible en el IVA.

Sobre el particular, la materia se incardina en la mecánica misma del gravamen, en cuanto a que "los responsables restarán [del débito fiscal] el gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra … de bienes." (ley 20.631, t.v., art. 12 primer párrafo).

Para aquellos supuestos en los que el organismo fiscal cuestione el fiel cumplimiento de esta manda legal –fundamentalmente por poner en duda la verdadera identidad del sujeto vendedor o prestador del servicio contratado–, la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que "…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…" (CSJN, "Stop Car SA (TF 26815-I) c/DGI", del 21/8/13; criterio reiterado en "Floriner SA (TF 24275-) c/DGI", del 10/12/13). En otro orden, en un resonante caso en el que se cuestionaba la identidad de los vendedores, el Alto Tribunal afirmó que "…la norma transcripta [en referencia al artículo 12 de la ley del gravamen] 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 aquel les adjudicó" (CSJN, "Feretti, Félix Eduardo (TF 22752-I) c/DGI", del 10/3/15).

En esa misma línea se ha expedido el Tribunal Cimero en materia de "solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal del IVA, vinculado con operaciones de exportación" (ver CSJN, "ADM Argentina SA c/EN-AFIP-DGI resol. 24/08 (DV DyR2) s/SGI", del 10/3/15 y "Molinos Río de la Plata SA c/EN-AFIP-DGI resol. 68/10 (GC) y otros s/SGI", del 25/8/15).

X-. Que ello sentado, se adelanta, las probanzas arrimadas a la causa por Carda SA no logran acreditar que la Sra. Susana Beatriz Faraonio haya sido quien efectivamente vendió la materia prima -principalmente manzanas-, para elaborar las comidas que luego comercializa.

En orden a la prueba, esencialmente el detalle de las facturas y la registración contable, ambas corroboradas por los expertos en el informe de fs. 208/210, se encuentra fuera de debate que las facturas emitidas entre el 010/01/2007 y el 5/03/2009 se encuentran registradas en el libro IVA Compras y que los cheques con los que se habrían cancelado las operaciones fueron debitados de las cuentas corrientes 00000585/001 del Banco Societé Genérale SA.

Examinadas de conformidad con el criterio rector reseñado en el considerando anterior, la circunstancia que en las facturas no se consigue información referida a las condiciones de venta y que no se puedan correlacionar con remitos no debe ser soslayada.

Aun prescindiendo de esto último, si nos detenemos en el punto de pericia n°4, referido a "si los productos (verduras, hortalizas y frutas) que Carda SA le compraba a Susana Beatriz Faraonio fueron utilizados en la actividad comercial de Carda SA", se observa que

el perito de la parte actora enuncia los clientes de Carda SA, los productos que requieren “manzana” como materia prima y las cantidades requeridas en función de las ventas declaradas. Sin embargo, pese al esfuerzo argumental de la actora, cabe estarse a las conclusiones del perito De Luca quien informa que “el análisis practicado demuestra los kilogramos utilizados por el ingrediente manzana, pero no quien fue el proveedor”.

De esta manera, no se brinda ninguna probanza acerca de la real existencia de las operaciones impugnadas, ya que sólo se da cuenta de la facturación (sin vincularla a remitos ni órdenes de compra), del libramiento de cheques sobre los cuales no se pudo seguir su circuito y de una registración contable formal. Por lo demás, en nada cambia esta lectura el hecho de que el total facturado a esa proveedora se encuentre asentado en el libro IVA Compras, ni que los cheques que cancelarían esos pagos se debiten de la cuenta bancaria de su titularidad, cuando no surge de las facturas las condiciones de venta, ni se ha podido corroborar la real existencia de las compraventas con otros elementos.

El criterio seguido por el Tribunal Fiscal de la Nación para valorar la prueba no se presenta como arbitrario. Por el contrario, esta sala comparte la observación referida a que no resulta verosímil, por el volumen de las operaciones de compra involucradas, que la actora no haya podido identificar una línea telefónica a la que supuestamente acudía para realizar los pedidos, que tampoco guarde registros de las personas y medios de transporte con los que se habría concretado la entrega (chofer o flete) durante los periodos investigados. Máxime si se pondera la acreditada falta de capacidad operativa, patrimonial y económica de la proveedora para efectuar el volumen de operaciones de compra que registra Carda SA.

XI.- Que, de lo expuesto, sólo cabe concluir que la prueba producida por Carda SA no logra rebatir los cargos imputados por el fisco nacional respecto de la proveedora con la que dice haber operado, centrados en su incapacidad económica, financiera y operativa.

Si bien es cierto que la posición fiscal se focalizó en la incapacidad de la proveedora para vender una ingente cantidad de insumos durante el periodo fiscalizado, la tarea que ha sido desplegada en la instancia administrativa y contencioso administrativa tuvo por objeto despejar tal estado de incertidumbre de los créditos fiscales incluidos por Carda SA en sus declaraciones juradas de IVA, en función de las probanzas que la contribuyente pudo incorporar. En definitiva, de lo que se trata es de conocer la verdad objetiva (conf. ley 11.683, art. 164 y conc.).

Pues bien, al resultar insuficientes las pruebas arrimadas, lo que se produce no es una atribución indirecta en cabeza del contribuyente de las irregularidades de la proveedora Faraonio, sino más bien la inaplicabilidad del artículo 12 de la ley del IVA en pos del contribuyente de derecho, con su correlato en el quantum de la obligación fiscal.

En línea con ello, en el precedente “Bildown SA c/ AFIP-DGI s/ordinario”, del 27/12/11 –invocado por el TFN–, el Máximo Tribunal, adhiriendo al dictamen de la Procuración General de la Nación, expresó que “…nada encuentro en la ley del IVA … que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes”.

“En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó”.

Como se puede ver, la situación de autos es dispar a ella, pues aquí los cargos no se han sustentado exclusivamente en el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la proveedora, sino en las características que –a priori– no le permitirían vender la

cantidad de manzanas y otras materias primas (recordemos que emitió 412 facturas “A” a Carda, pero no registraba empleados, ni medios de transporte a su nombre y que sus DDJJ en IVA no tuvieron movimiento entre 09/2006 a 03/2009, exceso un saldo a ingresar de 197,34 en 08/2008 y de $123.99 en 09/2008).

Esto último se subsume en la jurisprudencia del Alto Tribunal, en cuanto a que “…contrariamente a lo sostenido en el memorial de agravios presentado ante esta Corte, resulta inaplicable al caso de autos la doctrina sentada en la causa ´Bildown´ (Fallos: 334:1854), por cuanto, según surge de lo anteriormente expuesto, y a diferencia de la situación examinada en aquel precedente –en el que no se debatió sobre la existencia y materialidad de las operaciones–, en el sub examine tal cuestión ha sido controvertida y la apelante ha omitido demostrar la veracidad de las que alegó haber realizado con los proveedores consignados en las facturas impugnadas” (CSJN, “ADM Argentina SA”, referenciada en el Considerando VIII); ver en igual sentido, más recientemente, esta Sala “CAF 12728/2019/CA1; YERBATERA MISIONES SRL c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, sentencia del 22 de octubre de 2019).

XII.- Que habiendo quedado ello establecido, corresponde examinar el séptimo agravio introducido por la parte actora, referido a la sanción pecuniaria aplicada por la conducta infraccional encuadrada como defraudación.

En inveteradas oportunidades, esta sala ha afirmado que para que se configure el ilícito tipificado en el art. 46 de la ley de procedimiento tributario se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de


#33547908#273182794#20201109163227729

un artificio dirigido a evadir el tributo (Díaz Sieiro, Horacio, Bergroth, Leonardo y otro "Procedimiento Tributario" Ed. Macchi 1993, pág. 374).

Con dicho alcance varias veces se ha expresado que la defraudación fiscal –como infracción dolosa- requiere de un elemento intencional, intención que debe exteriorizarse en una acción antijurídica por comisión o por omisión y que necesariamente se acompaña con un elemento material que se traduce en engaño (conf. Sala II in re "Azar, Ramón S. y otros" del 28/6/94 y Sala IV in re: "Marchi, José Alberto TF 13204 I c/DGI" del 31/8/04).

Además, a fin de resultar viable la imputación de dolo al infractor se requiere que ella se sustente en prueba suficiente de la intención fraudulenta. Es principio inconcuso que el dolo no se presume; es el titular de la acción penal quien debe demostrar las circunstancias que permitan configurar el dolo en el actuar del infractor (Conf. Sala IV in re: "Ferretería y Cereales SRL" c/DGI del 7/3/06, "Sánchez Jesús Antonio c/DGI" del 8/8/06 y "González, Claudio Raúl (TF.22088) c/DGI" del 6/2/07).

En igual orden de ideas, se ha señalado que para el art. 46 de la ley citada lo punible es la utilización de algún ardid con la intención deliberada de lograr un beneficio personal, produciéndose la inversión de la carga de la prueba, pues es el imputado quien debe probar su inocencia, pero siempre, cuando existan indicios serios de la comisión del delito, por lo que deben mediar razonables elementos que permitan una situación de duda. Así, primero debe verificarse el hecho objetivo para definir si se exterioriza el elemento tipo de la figura penal, lo que debe ser probado por el fisco, para luego decidir la imputabilidad del actor después de probar la conducta engañosa o maliciosa, debiendo posteriormente la imputada desvirtuar las presunciones de dolo que no pueden sustentarse en los mismos presupuestos legales que la estimación

de oficio (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine Camila "Procedimiento Tributario y de la seguridad social", Lexis Nexis, 2006, pág. 360 y sig.).

En efecto, el régimen represivo fiscal de que se trata, parte de la negligente o imprudente omisión en el pago de los tributos debidos -sea por no presentarse declaraciones juradas o por no ser exactas las presentadas-, en la que se presume la culpa y se penaliza siempre, salvo que el contribuyente demuestre la existencia de error -de hecho o derecho- excusable, y alcanza a la defraudación fiscal, tipificada por la intencionalidad del contribuyente de omitir el pago del impuesto debido, a cuyo efecto, para no ser detectado, produce "declaraciones engañosas" o incurre en "ocultaciones maliciosas".

XIII.- Que, en estos términos, los agravios que expresa la parte actora no resultan de recibo, en la medida en que sus cuestionamientos se encuentran formulados de modo dogmático, basados -esencialmente- en que no tiene antecedentes infraccionales, sin otorgar a su defensa un sustento fáctico ni normativo que controvierta las presunciones en las que el ente fiscal encuadró su conducta (cfme. arts. 47, incs. b y c) de LPT), ni tampoco alegó un supuesto de error excusable (cfme art. 45 de LPT), de modo que autorice a revocar las sanciones aplicadas.

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto, **el Tribunal RESUELVE:**

1) desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, confirmar la decisión apelada en cuanto fue materia de agravios. Con costas, por no existir mérito para la dispensa (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

2) Teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y las tres etapas cumplidas, **SE CONFIRMAN** los honorarios de la dirección letrada y representación fiscal, en conjunto, según la no cuestionada proporción atribuida en el auto de fs. 288 y vta. y, sobre la base de

ponderar pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, **SE ESTABLECEN**, los emolumentos de la representación fiscal, en conjunto, por las tareas cumplidas en la alzada -las cuales solo involucraron el aspecto tributario y el reproche infraccional, mas no los intereses que no fueron objeto de específico agravio- (cfr. fs. 318/326vta.), en la suma de PESOS CUARENTA Y CUATRO MIL -$44.000- (arts. 6, 7, 9, 14, 30, 37 y 38 del arancel de abogados y procuradores, según ley 21.839 y su modificatoria, ley 24.432).

A los fines del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO