Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

EXPTE. NRO. 56891/2017 - CLI DISTRIBUIDORA SRL TF 29356-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2021.- MLF

Y VISTOS,

I- A fs. 282/289 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones de la AFIP-DGI del 15/2/2007 en relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los periodos 1, 2 y 4/03 y revocó la determinación del Impuesto a las Ganancias (IG) por el periodo fiscal 2003, todo en relación a la empresa CLI Distribuidora SRL. Asimismo, revocó parcialmente de acuerdo a lo expresado en el considerando X (esto es, en las mismas condiciones que se resuelven las determinaciones efectuadas al principal) las resoluciones de la AFIP DGI de fecha 26/1/2009 por las que se determinó la obligación tributaria de sus socios gerentes Christian Luis Iannone y Claudia Marina Iannone Pappalardo en el carácter de responsables solidarios.

Para decidir en este sentido, tuvo en cuenta que de las constancias administrativas surge que durante la fiscalización efectuada a la empresa actora se procedió a circularizar a la firma Don Asdrubal SRL, tratándose del proveedor de mayor relevancia en cuanto al monto facturado, el cual no pudo ser localizado, dado que el domicilio fiscal así como el de la sede social obrante en el legajo de la IGJ es inexistente; también de dichos antecedentes se desprende que el contribuyente manifestó que las operaciones con el citado proveedor fueron canceladas en efectivo y que no se emitió ningún comprobante de pago. En razón de ello, el Fisco Nacional concluyó que las operaciones registradas con el citado proveedor eran apócrifas, y procedió a impugnar los créditos fiscales y determinar el IVA omitido en los periodos ya mencionados. En cuanto al IG, dado que no se había presentado declaración jurada por el periodo 2003, se proyectó la liquidación adecuando los costos exteriorizados por la

Fecha de firma: 07/12/2021
Alta en sistema: 09/12/2021
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#30380851#311237897#20211203090234892

responsable según surge del Libro IVA Compras, en razón de la impugnación del proveedor mencionado.

En función de estas circunstancias, consideró que el proveedor había sido adecuadamente impugnado por el organismo fiscal, ya que las observaciones formuladas llevaban a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones. En este sentido, consideró que, en los términos del art. 377 del código procesal, le correspondía a la parte actora acreditar la existencia del proveedor -no de su situación fiscal o la identidad definitiva- y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas, siendo la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo.

Advirtió 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, mas propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud, lo cual no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto.

Concretamente, consideró insuficiente las pruebas acompañadas e indicó que el contribuyente debió haber ofrecido prueba informativa al citado proveedor a efectos de verificar su verdadero domicilio, datos de su contabilidad y documentación en su poder que permitan corroborar la veracidad de las operaciones cuestionadas, así como datos relativos a su capacidad económica, personal, etc. Observó que ni de los antecedentes administrativos ni de la presente causa surge que el recurrente hubiera aportado datos sobre el domicilio del proveedor, ni las personas a las que solicitaba mercadería ni quién la transportaba.

En cuanto a los medios de pago, señaló que la recurrente no pudo probar la tenencia de patacones que habrían sido aplicados a la cancelación de las operaciones en cuestión ni se ha probado el circuito de pago, ya que ni siquiera constan recibos de los supuestos pagos realizados. Añadió en relación a la ley 25345 y el fallo de la CSJN "Mera Miguel Angel" del 19/3/2014, que en este caso, además del incumplimiento a los medios de pago previstos en la ley mencionada, se detectaron las irregularidades expuestas, por lo que se concluye que al no comprobarse la veracidad de las operaciones computadas con el proveedor Don Asdrubal SRL, se debe confirmar la determinación del IVA.

En cuanto al IG, consideró que los elementos obrantes en los antecedentes administrativos y fs. 213/229 de esta causa permiten corroborar la veracidad de las operaciones de venta de harina al Servicio Penitenciario Bonaerense (SP) declaradas por la actora durante el año 2003. Puntualmente, puso de resalto el informe agregado a fs. 213 en la cual se explica que no existen órdenes de compra correspondientes a la entrega de harina de trigo por la empresa actora en el periodo 2003 porque las compras no se concretaron a través de órdenes de compra, no cuenta con respaldo contractual alguno, y fueron abonadas en carácter de reconocimiento y aprobación de gastos bajo la figura del legítimo abono. En consecuencia, habiéndose corroborado la realidad de las ventas, estimó que resulta adecuado permitir la deducción del gasto de adquisición de la mercadería, que resultó necesario para concretar tales operaciones.

En lo que concierne a los responsables solidarios, desestimó la nulidad planteada, sustentada en la inexistencia de deuda firme en cabeza de la sociedad, señalando que la falta de cumplimiento de la firma CLI Distribuidora SRL a la intimación de pago cursada en las Res. 18 y 19 del año 2007 es el hecho que, en principio, habilitaría al organismo fiscal a extender la responsabilidad a los coactores.

Fecha de firma: 07/12/2021
Alta en sistema: 09/12/2021
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#30380851#311237897#20211203090234892

Respecto a su responsabilidad, advirtió que el organismo recaudador entendió que los apelantes -únicos dos socios- tenían conocimiento cierto de la materia imponible, manejaban los negocios y disponían de los fondos de la sociedad y que no produjeron prueba alguna tendiente a demostrar que han sido colocados por el contribuyente en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Por falta de agravio en relación a los intereses resarcitorios, fueron confirmados en proporción a las determinaciones que se confirman.

II- El pronunciamiento fue apelado por los coactores (recursos concedidos a fs. 319), quienes expresaron agravios a fs. 320/322 y 323/325, replicados por el Fisco Nacional a fs. 332/336.

La empresa actora cuestiona el fallo en cuanto confirmó la determinación de oficio en el IVA, ya que estima que en la causa existen suficientes elementos para tener por acreditadas las compras efectuadas. Al respecto, señala que el proveedor se encontraba inscripto en la AFIP, organismo que autorizó la emisión de comprobantes de pago mediante CAI con fecha de vencimiento 8/5/2003 y nunca fue fiscalizado ni observado por el ente, lo que hace presumir que ejercía plenamente una actividad comercial que había sido declarada oportunamente. Añadió que en respaldo de las operaciones con dicho proveedor fueron presentadas a la inspección las facturas correspondientes y que se admitió el costo en el Impuesto a las Ganancias. Menciona la nota del socio gerente y señala que no fue tenido en cuenta que la suma de las bolsas compradas que surgen de las facturas observadas da la misma cantidad de kilos que los vendidos al SP. Recuerda que en esa época el estado provincial pagaba a sus proveedores con patacones y se queja porque no se ha tenido en cuenta el principio de realidad económica, ya que de los hechos y circunstancias acreditados en la causa se deduce que la

harina que efectivamente fue vendida al SP fue comprada y pagada en patacones.

Por su parte, los responsables solidarios expresaron agravios en idénticos términos a los reseñados precedentemente.

III- Para el examen de las apelaciones, se debe puntualizar que la cuestión que la recurrente trae a conocimiento de este Tribunal consiste en indagar si el ajuste llevado a cabo por la DGI es ajustado a derecho en lo que respecta a la impugnación de las operaciones del proveedor Don Asdrubal SRL.

Ello exige tener presente, como premisa de análisis, que, en principio, no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dados los límites del recurso incoado (conf. art. 86, inc. b, ley 11.683; CSJN, Fallos: 300:985; 305:2261, esta Sala, causa nro.13.068/10, “Ambulancias Privadas Argentinas S.A.”, del 23/02/11). En efecto, se trata de cuestiones de hecho reservadas a ese organismo que exceden, en principio, el conocimiento de esta Cámara a menos que se pruebe que el Tribunal a quo hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Cámara, Sala IV, "La Rueca Porteña S.A. (T.F. 9861-I) c/ D.G.I." del 27/10/98; esta Sala, "Amas María, Amas Miguel y Rodríguez Nélida HS (TF 19.634-1) c/D.G.I." del 19/05/08, entre otros).

IV- Es importante también recordar que, a título de principios de orden general aplicables a la materia, esta Sala tiene dicho -conforme con una uniforme y reiterada jurisprudencia– que para poder computarse el crédito fiscal deben cumplirse los siguientes requisitos: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o en el 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 en el IVA, y g) que las operaciones que originan crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Añádase a ello que el contribuyente debe probar, entre otros extremos, la real existencia de las compras efectuadas con sus correspondientes facturas, en las que se discrimine el impuesto. A su vez, para que el contribuyente pueda computar este crédito fiscal, necesariamente tiene que haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el IVA en la etapa anterior. Así pues, y de conformidad con tales pautas, cabrá analizar y valorar los elementos de prueba aportados a los fines de comprobar si, respecto del accionante de autos, se han configurado los recaudos pertinentes, determinantes de la generación del crédito fiscal cuyo reconocimiento persigue, a cuyo efecto se deberá tener también en consideración de manera especial, los argumentos vertidos por el organismo recaudador para su denegatoria, en tanto la controversia gira en torno de la impugnación de los aludidos fundamentos (esta Sala, in re, “Calimboy SA c/AFIP-DGI Resol. 17/2005 (RDEX)”, del 20/5/10; ver asimismo la jurisprudencia allí citada).

Asimismo, es conveniente puntualizar que ‘el acto de determinación de deuda constituye un acto administrativo (esta Sala, expte. nro. 12048/09 “Forex Cambio SA (TF 27070-I) c/ DGI” del 25/6/10 y sala V, expte. nro. 116/06 “Giorno SA Pesquera Barillarisa SAMCI (TF 17431-I) c/ DGI, del 3/10/06) y, por ello, goza de la presunción legal establecida a favor de éste, razón por la cual quien lo impugne es quien debe demostrar de modo irrebatible su arbitrariedad, pues en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios’ (Sala IV, causa



#30380851#311237897#20211203090234892

nro. 28/07, “Azul infinito SA (TF 20830-I) c/ DGI”, del 9/6/09, citados por esta Sala en el expte. nro. 28627/08, “Juki SACIFIA (TF 18574-I) c/DGI”, del 29/3/12).

Es por ello que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que ‘el contribuyente está obligado a proporcionar los comprobantes necesarios para que la DGI pueda verificar la exactitud de sus declaraciones juradas. En materia de determinaciones impositivas de oficio rigen, para la carga de la prueba, reglas distintas de las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente’ (Fallos 268:514; 201:322). En efecto, ‘las exigencias derivadas del art. 377 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 la nulidad en juicio’ (Fallos 218:312, 324 y 372; 294:69 y 328:53, Sala IV, causa nro. 7067/00, “Comercio Internacional SA c/ AFIP s/ DGI” del 30/3/10; esta Sala, fallo “Juki” citado)” (esta Sala, “Rio, Roberto José (TF 22521-I)”, expte. nro. 34604/2012, del 10/5/2013).

De esto se sigue que la actuación procesal de la actora consiste en arrimar, en la medida de sus posibilidades, los elementos de convicción que permitan refutar la conjetura fiscal, demostrando que los proveedores efectivamente realizaron las ventas. El fundamento último de este razonamiento, en lo que aquí interesa señalar, estriba en la configuración del impuesto en cuestión, donde el crédito fiscal del comprador corresponde al débito fiscal del vendedor. Si éste no es efectivamente quien vendió los bienes, se resiente el esquema diseñado por el legislador (esta Sala, *in re*, “*Nidera SA c/EN-AFIP-DGI Resol 20/12 s/ proceso de conocimiento*”, causa nro. 27356/12, del 15/7/20).

En consecuencia, ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco -que fueron puestas de resalto por el Tribunal Fiscal en los puntos V y VI del voto del vocal preopinante-, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal (conf. esta Sala, causa nro. 43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; causa nro. 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, causa nro. 32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012; CSJN, Red Hotelera Iberoamericana, del 26/8/2003).

Ello es así puesto que, cuando como aquí ocurre, el ente recaudador se ha ocupado de demostrar aquellos extremos que tornan carentes de credibilidad a las operaciones invocadas, avalando de tal modo las impugnaciones formuladas a su respecto, *no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable*, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros).

V- Tal como como ha sido reseñado, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró insuficientes las pruebas arrimadas por la parte actora a fin de acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas, y las quejas expresadas por los apelantes no constituyen más que una mera disconformidad con la valoración efectuada. Es que, como fue señalado por su contraparte, las recurrentes no se hacen cargo de

refutar -en los términos exigidos por el art. 265 del código procesal- cuestiones determinantes del razonamiento del Tribunal Fiscal relativos a la falta de acreditación de la realidad de las operaciones, tales como que en definitiva nunca se informó el domicilio de la empresa proveedora y que el domicilio fiscal y el consignado en la IGJ resultó inexistente, que no se ofreció prueba informativa a efectos de verificar su verdadero domicilio, datos de su contabilidad o relativos a su capacidad económica, etc, que tampoco fue acreditado el circuito de pagos, que no existe recibo del supuesto pago realizado, aun cuando hubiera sido efectuado en efectivo y en infracción a lo dispuesto por la ley 25345.

Es conveniente añadir que no es óbice para la confirmación del ajuste fiscal la circunstancia de que se admita la deducción del gasto de adquisición de la mercadería en el Impuesto a las Ganancias ni tampoco modifica la decisión apelada el cómputo de los kilos de mercadería comprados y vendidos, toda vez que, como ya fue explicado, la dinámica del Impuesto al Valor Agregado exige que para computar el crédito fiscal debe haber existido la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, lo cual no ha quedado fehacientemente acreditado.

En definitiva, dado que la evaluación de la prueba realizada por el Tribunal Fiscal de la Nación se muestra razonable y las manifestaciones expresadas en los agravios no son suficientes para modificarla, corresponde confirmar la sentencia apelada, con costas.

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: confirmar el pronunciamiento apelado, con costas.

Teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto (cfr. fs. 1 y 98), la calidad y eficacia de la gestión profesional desarrollada y las etapas cumplidas (nótese que la parte actora no presentó alegato, v. fs. 278), SE CONFIRMAN lo honorarios fijados en los puntos 4 y 5 de la parte resolutiva de la sentencia -fs. 289- y

Fecha de firma: 07/12/2021
Alta en sistema: 09/12/2021
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#30380851#311237897#20211203090234892

considerando, además, el resultado del recurso, SE ESTABLECEN los emolumentos de la dirección letrada y representación del Fisco, por su actuación en la alzada, en la suma de veintiún mil pesos -$21.000- en conjunto (arts. 6, 7, 9, 14, 37 y 38 del arancel de abogados y procuradores).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 07/12/2021
Alta en sistema: 09/12/2021
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#30380851#311237897#20211203090234892