CAF 29865/2023/CA1 AUTOPARTES FISPA SA-TF 49492-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 9 de noviembre de 2023.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El apoderado de la firma Autopartes Fispa S.A. interpuso recurso de apelación contra las resoluciones nºs 165/2018 (DV ORR1) y 166/2018 (DV ORR1) de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), que determinaron las obligaciones tributarias en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 01/2004 a 04 /2004 y 06/2014 a 12/2014) y el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (períodos fiscales 02/2014 a 04/2014, 06/2014 a 09/2014, y 11/2014 a 12/2014), liquidaron los intereses resarcitorios y aplicaron sanciones de multa con fundamento en los artículos 46 y 47, incisos 'a', 'b' y 'c' de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó "las resoluciones que determinaron el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias-Salidas no Documentadas, en todas sus partes, con costas" y reguló los honorarios de los profesionales que intervinieron en representación de la AFIP-DGI.

Preliminarmente, rechazó el planteo de nulidad pues consideró que "los actos recurridos han sido dictados en conformidad con las prescripciones de la ley 11.683 [...] estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que los sustentan, como así también la prueba ofrecida para concluir en su rechazo".

Sobre el plano sustancial de la controversia, expuso diversos fundamentos:

i. La compulsa de las actuaciones administrativas exhibió las siguientes circunstancias:

-Autopartes Fispa S.A. "tiene como actividad la venta al por mayor de piezas y accesorios de vehículos automotores".

-Las facturas aportadas por la recurrente exhibían que abonó al proveedor denominado CF Inpoint Group S.A. "cuotas mensuales en concepto de publicidad en autos de las categorías TC y TC 2000".

-El proveedor CF Inpoint Group S.A. "no pudo ser ubicado en sus domicilios fiscales ni en los alternativos, las declaraciones juradas presentadas en los Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias presentaban inconsistencias, no tenía automotores ni propiedades a su nombre, no se encontró información sobre su composición societaria, no surgieron CAI informados en Factuweb [...]. A lo que se agrega que los corredores que manejaban los vehículos no respondieron a las circularizaciones cursadas".

-Los pagos efectuados por Autopartes Fispa S.A. no fueron realizados con cheques propios "sino con cheques de terceros que fueron recibidos de clientes por cobranzas y supuestamente entregados al proveedor para la cancelación de las operaciones. Al circularizarse a los bancos intervinientes se obtuvieron copias del frente y el anverso de los cheques, de lo que se desprendió que éstos fueron presentados al cobro por otras empresas y no por el proveedor, por lo que se concluyó que ni la fiscalizada ni el proveedor fueron endosantes de tales cheques".

ii. "[L]a recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentaron las operaciones cumplían la normativa vigente". Sin embargo, a efectos de acreditar la existencia de las operaciones era necesario verificar la consumación del aspecto material de la operación, debido "a que el mero cumplimiento de los aspectos formales resultan inábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos".

iii. El criterio para impugnar el crédito fiscal computado fue acertado pues la AFIP demostró que "el proveedor CF Inpoint Group S.A., no fue quien prestó los servicios de publicidad facturados".

iv. El ajuste en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas debía ser confirmado toda vez que la firma recurrente no demostró la causa de la erogación ni logró individualizar a su verdadero beneficiario.

En este sentido, reiteró que las facturas emitidas por el "proveedor CF Inpoint Group S.A. fueron canceladas con cheques de terceros, respecto de los cuales se corroboró, que [...] no fueron cobrados por el proveedor sino por otras empresas, sin que se haya podido constatar la intervención del proveedor en la cadena de pagos".

Y agregó que el peritaje contable tampoco logró reconstruir el circuito de pagos.

v. La liquidación de los intereses resarcitorios debía ser confirmada pues se trataba de la indemnización debida a la AFIP-DGI como resarcimiento por la mora en el pago.

vi. Las multas aplicadas en las resoluciones relativas al impuesto al valor agregado y al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas debían ser confirmadas, ya que la pretensión infraccional de la AFIP-DGI derivó de actos fraudulentos realizados por la firma actora, que fueron determinados y fundados y que tuvieron la aptitud de detraer la materia imponible.

III. La firma recurrente interpuso recurso de apelación y expresó los siguientes agravios que fueron replicados por la AFIP-DGI:

i. "El agravio central radica en que el TFN, en lugar de resolver la causa de acuerdo con las pruebas ofrecidas y producidas en ella, optó por prescindir de las mismas".

ii. "[L]a prestación del servicio fue reconocida por la mismísima AFIP, que, vale recordar, solo endilga que además fue prestado por un proveedor distinto".

iii. Las irregularidades del proveedor "le son absolutamente ajenas e inimputables a mi representada [...] e implican un apartamiento de la doctrina del precedente '*Bildown*'".

iv. "[N]o sólo ha quedado probado el servicio propiamente dicho, esto es, la realidad material de la operación, sino que el circuito económico formal no presenta irregularidades que ameriten impugnar el crédito fiscal en el IVA y mucho menos que den lugar al reclamo en materia de salidas no documentadas".

v. "[L]a sentencia apelada pasó por alto que al momento de la emisión de las facturas CF Inpoint Group S.A. no estaba incluída en la base Apoc, y que dichos comprobantes además de contar con el CAI vigente, fueron debidamente autorizadas por la AFIP".

vi. El ajuste en el impuesto a las salidas no documentadas procede únicamente en relación "a aquellas operaciones para las cuales no existen comprobantes respaldatorios y por esa razón no se permite su deducción como gasto".

vii. "[L]os argumentos de fondo planteados precedentemente descartan cualquier conducta dolosa en cabeza del apelante y, por ende, resulta manifiestamente improcedente la aplicación de la figura infraccional dolosa prevista en el artículo 46, ley 11.683". Subsidiariamente solicitó el reencuadre de las multas en las previsiones del artículo 45 de esa ley.

IV. 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).

V. Las quejas ofrecidas por la parte actora sobre el ajuste en el impuesto al valor agregado 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 del proveedor al aspecto 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 aquél carecía de la estructura necesaria para realizar las operaciones impugnadas.

Ciertamente, el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal hizo una especial consideración sobre la circunstancia de que el proveedor no pudo ser localizado en el domicilio fiscal ni en los alternativos, no tenía bienes registrables a su nombre y sus declaraciones juradas presentaban inconsistencias.

Respecto del circuito de pagos constató que la recurrente no utilizó cheques propios sino cheques de terceros y el examen de las copias del frente y el dorso exhibía que fueron presentados al cobro por otras empresas que no eran el proveedor CF Inpoint Group S.A.

Referentemente a la composición societaria de aquél la compulsa de los antecedentes administrativos evidencia que el 11 de septiembre de 2013 renunciaron el presidente y el vicepresidente de CF Inpoint Group S.A. y que asumieron Alejandro Marcelo Giuffrida y Carlos Alberto Ramirez

"ambos con mandato por [el] ejercicio y domicilio especial en la sede social que se traslada a Coronel Pringles 737 Piso 1 CABA" (ver informe final que luce en el cuerpo: "Base eApoc CF Inpoint SA").

El primero tiene domicilio legal en la provincia de Corrientes. El segundo tiene domicilio fiscal en la ciudad de La Plata, Provincia de Buenos Aires, su actividad declarada es servicios de peluquería, y en la oportunidad de ser entrevistado por un funcionario de la AFIP manifestó "que una persona conocida por él le ofreció que para hacerse de un ingreso extra, se constituyera en una escribanía [...] donde tuvo que firmar una serie de papeles".

En este contexto, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 2015).

VI. En cuanto concierne al ajuste en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas, es pertinente recordar que el Máximo Tribunal expuso que "…debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación —a los fines de esa norma— tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar —al tratarse de actos carentes de sinceridad— a su verdadero beneficiario" (causa "*Red Hotelera Iberoamericana SA"* (Fallos:326:2987).

Con esa mirada puede afirmarse que ambos aspectos —la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación— adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto de las "salidas no documentadas" (esta sala, causas "*Smurfit Kappa de Argentina S.A.*" y "*Agropecuaria del Sur SA*", pronunciamientos del 17 de mayo de 2016 y del 16 de mayo de 2017).

La actividad probatoria reseñada demostró que no fue posible establecer una vinculación entre el sujeto que facturó los servicios y las operaciones descriptas en esos documentos.

Tampoco pudo establecerse con certeza el circuito económico de los pagos a esos proveedores pues los cheques que recibían fueron cobrados por terceros.

Desde esa perspectiva, cabe concluir en que no se pudo establecer quién fue el verdadera persona beneficiaria de dichas erogaciones y por tanto debe confirmarse el ajuste en las previsiones contenidas en el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

VII. Respecto de la sanciones de multas aplicadas, teniendo en cuenta la forma en que quedó probado el elemento objetivo de la infracción y que la recurrente no demostró la falta del elemento intencional ni ofreció

prueba conducente para demostrar la falta de dolo en su conducta, corresponde confirmar el encuadramiento efectuado por el Fisco Nacional con relación a la conducta atribuida.

Por ello, no puede ser admitido el pedido de reencuadramiento de su conducta en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, pues las circunstancias reseñadas evidenciaron suficientemente que la actora desplegó una conducta defraudatoria.

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. Resta pronunciarse respecto de las apelaciones deducidas por las partes por considerar "*altos*" y "*bajos*" los honorarios regulados en el punto 2º y 3º de la sentencia apelada.

En función de la naturaleza del proceso, de su monto —para el que debe tomarse las sumas que surgen de las resoluciones apeladas—, de las etapas procesales cumplidas, del mérito, de la calidad y de la extensión de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido, corresponde FIJAR en 39,14 UMA —equivalentes a la suma de $ 993.099,22 de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 2722/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación—, los honorarios a favor de la Dra. Verónica I. Carra, por la tarea cumplida en el ejercicio de la dirección y representación legal de la parte demandada en la instancia anterior (artículos 16, 20, 21, 29 y demás concordantes de la ley 27.423).

Si se tiene en cuenta la calidad y la extensión del peritaje corresponde FIJAR los honorarios del contador público Walter Pedro Varela, en la suma de 3,82 UMA —equivalentes a la suma de $ 96.953,79,

de conformidad con los valores establecidos en la resolución citada— (artículo 3 del decreto ley 16.638/1957).

Sobre pautas análogas, corresponde FIJAR en 11,74 UMA —equivalentes a la suma de $ 297.879,02 establecidos en la resolución SGA n° 2722/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios a favor de la Dra. Verónica I. Carra, por la tarea cumplida en el ejercicio de la dirección y representación legal de la parte demandada ante esta alzada (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.