6069/2022 SUCESION DE COSTAMAGNA HUGO - TF 33645-I Y OTRO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 3 de noviembre de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La apoderada de la "Sucesión de Costamagna Hugo" interpuso recurso de apelación contra la resolución 11/2010 (DV RRSF) de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), por la cual determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01/2006 a 12/2007, liquidó los intereses resarcitorios y difirió la aplicación de la sanción de multa en los términos del artículo 20 de la ley 24.769 (ver fs. 21/30).

Asimismo, la Sra. Azucena Griselda Álvarez —en su carácter de administradora de la "Sucesión de Costamagna Hugo"— interpuso recurso de apelación contra la resolución 226/2017 (DV RRSF) de la AFIP-DGI, que aplicó una multa por aquel impuesto y períodos fiscales, equivalente al 200% del tributo presuntamente omitido (ver fs. 98/103).

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (a) por unanimidad, confirmar la resolución que determinó el impuesto y los intereses resarcitorios, con costas; y (b) por mayoría, confirmar la multa aplicada a Azucena Griselda Álvarez, con costas (ver fs. 139/146).

Para decidir así, sostuvo:

(i) En la fiscalización llevada a cabo respecto de la Sucesión de Costamagna Hugo, se detectaron diversas anomalías en los proveedores que operaron con ella, a saber:

a. Ivana Valeria Villarreal: manifestó que vendía chatarra y otras mercaderías al Sr. Cristian Costamagna y a la Sucesión de Costamagna Hugo, y que ellos eran sus únicos clientes. Asimismo, informó que no poseía depósitos para guardar la mercadería, que operaba en forma

telefónica y que el Sr. Cristian Costamagna cargaba la mercadería en sus camiones, que hasta hace un año efectuaba los pagos con cheques propios y luego con cheques de terceros, que poseía muy pocas facturas y que no tenía empleados en relación de dependencia.

b. Adriana Díaz,: informó que el contador de Cristian Costamagna realizó su inscripción ante la AFIP-DGI y que ella prestaba "el talonario de facturas al Sr. Cristian Costamagna, [que] éste le entregaba los cheques correspondientes y que previo a firmárselos en el dorso, se lo[s] devolvía" y que por ello percibía un beneficio económico que representaba el 21% de las operaciones.

c. Carlos Alberto Sosa: manifestó que "no desarrolla ninguna actividad comercial y que es empleado en relación de dependencia de la firma Carlos Garcia SA, por lo que mediante la presente se desentiende de otra circunstancia relacionada".

d. Norte Cereal S.R.L. y Cristina Moriñigo: ésta última era la socia gerente de la firma Norte Cereal S.R.L., reconoció haber operado con Cristian Costamagna y con la Sucesión de Costamagna Hugo, pero no aportó ninguna documentación que respaldara las operaciones. Ambos proveedores se encontraban en la base "APOC" desde el 12/09/2003.

e. Daniela Orellano y Carlos Inverardi: la fiscalización efectuó dos requerimientos que no fueron contestados.

(ii) La declaración de inconstitucionalidad del artículo 2° de la ley 25.345 que la Corte Suprema de Justicia de la Nación efectuó en la causa "*Mera, Miguel Angel*" no dispensaba al contribuyente —frente a las impugnaciones de la AFIP-DGI— del deber de probar la veracidad de las operaciones cuestionadas.

(iii) Las impugnaciones que efectuaron los funcionarios actuantes pusieron seriamente en duda que los proveedores involucrados fueran los vendedores de la mercadería.

(iv) El cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo requería que éste sea legítimo y ello tenía lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de

los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente.

(v) Las declaraciones testimoniales de los proveedores que obraban en los antecedentes administrativos gozaban de la presunción de legitimidad y hacían fe sobre su contenido en la medida que no fueran arguidas de falsas.

(vi) La actora no desplegó ninguna actividad probatoria tendiente a controvertir las objeciones formuladas por la fiscalización actuante pues sólo ofreció los antecedentes administrativos que obraban en poder de la AFIP-DGI.

(vii) La liquidación practicada en concepto de intereses resarcitorios es correcta en función de la doctrina establecida por la Corte Suprema en el precedente "*Citibank*" (Fallos: 323:1315).

(viii) Con relación a la procedencia de la multa que se aplicó a la Sra. Azucena Griselda Alvarez —en su carácter de administradora de la sucesión de Hugo Costamagna—, el voto que reunió la mayoría de los fundamentos sostuvo que en la impugnación que realizó la AFIP se refirieron circunstancias que permitían inferir una conducta dolosa y que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con ánimo de defraudar.

III. La "Sucesión de Costamagna Hugo" y su administradora interpusieron recurso de apelación y expresaron agravios (ver fs. 147, 148, 152/154, 155/157).

Los memoriales son idénticos y contienen las siguientes críticas:

(i) Las operaciones que se celebraron con los proveedores fueron genuinas, pero la fiscalización omite considerar que en el mercado de compra y venta de chatarra impera "el pago en efectivo contra [la] entrega de la mercadería, son normas corrientes y muy difíciles de cambiar".

(ii) La AFIP-DGI, en la resolución general nº 2887/2010, reconoce que este sector se encuentra caracterizado por la informalidad y que requiere "la instrumentación de comprobantes de carácter fiscal".

(iii) La sentencia debió considerar más detenidamente la situación de la sucesión en aquel mercado "donde no le resultó posible en todas las compras efectuadas cumplir con los medios de [pago], y si bien casi siempre emitió cheques por su[s] operaciones, ante la inexistencia de cuentas bancarias por parte de sus proveedores (acopiadores de desechos metálicos), muchas veces esos cheques emitidos tuvo que canjearlos a su vencimiento por efectivo y depositar su valor en cuentas propias, o fue utilizado [para] pagar cuentas propias, lo que explica porque ciertos valores entregados como pagos a los proveedores hayan sido cobrados en definitiva por el contribuyente".

(iv) No hay discusión sobre la existencia de las operaciones de compra de chatarra sino sobre su modalidad de pago, de lo contrario "la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiera practicado un ajuste en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas".

(v) Debió declararse la prescripción parcial (períodos fiscales 01/2006 a 11/2006) de la acción de la AFIP-DGI para sancionar a la Sra. Azucena Griselda Alvarez como resolvió el voto en disidencia del vocal Magallón.

IV. La AFIP-DGI replicó los memoriales presentados por la parte actora (ver fs. 164/171).

Sostiene que el voto en disidencia, al declarar la prescripción parcial de la multa, resolvió en forma "*ultra petita"*, pues la parte actora no planteó su aplicación y, de esa manera, se vulneró "el principio de igualdad de las partes que debe regir en todo proceso, donde el Tribunal que decide es un tercero imparcial".

Y agrega que teniendo en cuenta las causales de suspensión establecidas en el artículo 65 de la ley 11.683 y en el artículo 44 de la ley 26.476 la prescripción era inaplicable a la sanción aplicada.

6069/2022 SUCESION DE COSTAMAGNA HUGO - TF 33645-I Y OTRO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

V. Los agravios ofrecidos por la parte actora en el plano sustancial de la controversia no pueden prosperar.

Ciertamente, en sentido contrario al que sostiene en su memorial de agravios, el Tribunal Fiscal realizó un detallado examen de las pruebas producidas en la causa. De ese modo, sus críticas, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y de valoración las pruebas.

De conformidad con el artículo 86 de la ley 11.683, la revisión de la decisión tomada por el Tribunal Fiscal, por tratarse de una cuestión de hecho y prueba, excede la jurisdicción de esta instancia, habida cuenta de la limitación con que la ley de procedimiento fiscal prevé el recurso que se intenta y de que no surge que haya mediado un error en la apreciación de los hechos efectuada en la sentencia recurrida (esta sala, causas "*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI*" y "*Junquera, Marta Aurora*", pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011, y 4 de agosto de 2015, respectivamente; 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).

Resulta claro que la AFIP-DGI, sobre la base de las tareas de fiscalización, ponderó indicios serios para sostener que los proveedores carecían de la estructura necesaria para vender la mercadería que contrató la firma recurrente.

En efecto:

(i) Ninguno de los proveedores impugnados poseía bienes registrables, ni efectuó el pago del saldo resultante de las declaraciones juradas que habían presentado en el impuesto al valor agregado (ver el informe final de inspección de fs. 131/137, especialmente fs. 132/133, del cuerpo principal nº 1).

#36268769#345425970#20221103072117873

(ii) La proveedora “Adriana Diaz” manifestó que conocía a la proveedora “Ivana Villareal” y al proveedor “Carlos Sosa”, y que éstos, al igual que ella, le prestaban al señor Cristian Costamagna los talonarios de facturas (ver fs. 134 del cuerpo principal nº1).

(iii) Tal como expuso el Tribunal Fiscal de la Nación en la decisión apelada, la fiscalización detectó que en los recibos emitidos por la parte actora para cancelar las operaciones de compra investigadas involucraron: (a) cheques propios, que no fueron presentados para su cobro, y (b) cheques de terceros, que no estaban detallados en el registro que exige por la resolución general AFIP n° 1547/2003.

(iv) Por lo demás, esos cheques no cumplían con los requisitos formales establecidos en la ley 25.345.

(v) El examen del circuito financiero de los cheques, particularmente, la “cadena de endosos”, evidenció que esos instrumentos eran: (a) entregados al Sr. Juan José Hetzer, (b) negociados en la Mutual Médica del Departamento de Castellanos por la Sra. Stella Imwinkelried, y (c) cobrados por el Sr. Luis Carlos Ruben.

El Sr. Hetzer declaró que recibió los cheques por la venta de chatarra pero que los cobraron amigos suyos porque él carecía de cuenta bancaria. La Sra. Imwinkelried explicó que “le hacía el favor” al Sr. Cristian Costamagna de cambiar los cheques en la referida mutual y que “una vez que se hacía del dinero se lo entregaba, afirmando que también había cobrado alguno por ventanilla”. Por último, el Sr. Ruben dijo que recibió los cheques por arreglos que había realizado en la casa del señor Cristian Costamagna.

En esese contexto, resulta pertinente recordar que 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 […] 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 25/8/15)" (esta sala, "*Nidera SA C/ EN-AFIP-DGI-RESOL 4/12 S/ Direccion General Impositiva*" pronunciamiento del 13 de agosto de 2020).

VI. En suma, corresponde rechazar los agravios ofrecidos por la parte actora en el plano sustancial y confirmar la sentencia apelada en cuanto confirmó el ajuste practicado por la AFIP-DGI.

VII. La petición formulada por la parte actora expuesta en la expresión de agravios tendiente a que se declare "la prescripción parcial de la acción para sancionar a Azucena Griselda Álvarez" comporta un planteo que es fruto de una reflexión tardía.

Tal como pone de resalto la AFIP-DGI en la contestación de los agravios, al interponer el recurso ante el Tribunal Fiscal (ver fs. 98/103) contra la sanción impuesta la parte actora se limitó a manifestar que su conducta no tenía encuadramiento en el tipo infraccional previsto en el artículo 46 de la ley 11.683.

Por consiguiente, su tratamiento se encuentra vedado en esta instancia de conformidad con los artículos 271 y 277 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria al caso, en función del artículo 197 de la ley 11.683 (esta sala, causas nºs 30.005/2018 "*Agrocentro Santa Fe SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de*

organismo externo" y 17.397/2021 "*Nidera SA - TF 33469-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamientos del 19 de febrero de 2019 y del 11 de febrero de 2022; ver, asimismo, Fallos: 315:1169; 319:1818; 322:1546; 326:1436; 327:3721; 328:2833; 329:2498 y 4349).

VIII. Las costas se imponen a la parte actora en tanto resulta vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** Desestimar los agravios de la parte actora y confirmar la sentencia apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 03/11/2022
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#36268769#345425970#20221103072117873