

Jurisprudencia

Buenos Aires, 3 de abril de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto al valor agregado. Determinación de oficio. Operaciones con proveedores sin capacidad económica o calificados como usina de facturación apócrifa. Base APOC. La inclusión o no del proveedor en ella no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos en la fiscalización y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las operaciones facturadas. Cómputo del crédito fiscal. Requisitos. Indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de esas operaciones. Carga de la prueba. Se confirma la resolución apelada. Marichelar Lucía S. de, Marichelar Salvador y Marichelar Daniel S.H. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 9 días del mes de de 2019, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3ra. Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2da. Nominación) a efectos de resolver la causa N° 33.711-1 caratulada: "MARICHELAR LUCIA S. DEMARICHELAR SALVADOR Y MARICHELAR DANIEL SOC. DE HECHO s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado" El Dr. Marchevsky dijo:

1– Que a fs. 25/47 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 8 de abril de 2010, suscripta por el Jefe (mt.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rio Cuarto de la AFIP-D.G.I., mediante la cual se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales diciembre de 2003 y enero de 2004, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplica una multa equivalente a tres tantos del impuesto presuntamente evadido, con sustento en lo dispuesto en los artículos 46 y 47, inciso b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Manifiesta la recurrente que se dedica a la obtención de harina a partir del trigo, cuyo proceso, sintéticamente expuesto, consiste en moler trigo, obteniendo harinas a partir de la molienda de los granos de trigo. En algunos casos, el proceso se realiza con trigo adquirido y la harina resultante es comercializada, en tanto que en otros se presta el servicio de molienda a terceros solicitantes, con el trigo de su propiedad, recibiendo la harina elaborada.

Explica que cuando adquiere el trigo, lo abona en dinero o en especies, en este último caso, normalmente se utiliza harina elaborada de su propia producción, lo que se conoce como canje. El servicio de molienda a terceros, suele denominarse "fasón" y puede recibirse el pago del servicio de molienda tanto en dinero como en especies, generalmente con parte de la harina obtenida.

Relata que fue objeto de una inspección y según la cual se habrían detectado operaciones con el Sr. Juan Domingo Lombardelli, el que se encuentra incluido en la base APOC, presumiendo que las operaciones con éste, eran inexistentes.

Puntualiza que dicho proveedor ha sido incluido por la propia demandada en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, la que no ha sido impugnada por el Fisco. La mercadería objeto de las operaciones cuestionadas, existió, fue adquirida e ingresó a su planta o a la de sus clientes. Utilizó los medios de pago establecidos por ley para cancelar las operaciones, practicó y depositó la totalidad de las retenciones correspondientes y aportó la totalidad de la documentación

relativa a las operaciones, las que cumplen la totalidad de las exigencias fiscales en cuanto a su existencia y contenido.

Se refiere luego a cada una de las exigencias que debe cumplir un contribuyente, esto es la inscripción, el alta en los impuestos y en el caso de autos la inscripción en el Registro de Operadores de Grano, lo que ha cumplido el proveedor cuestionado.

Hace hincapié en que en la resolución apelada se vierten afirmaciones que no son reales en cuanto a la verificación de los transportistas, pues uno de ellos confirmó haber realizado la operación, aportando la factura de la prestación del servicio, mientras que en aquélla se consigna que "...la totalidad de los transportistas... no realizaron las operaciones de transporte, ya que de todas las cartas de porte no surge una respuesta por la cual se reconozca haber realizado dicho servicio".

Agrega que otro transportista confirmó la realización del traslado de la mercadería y acompañó la factura de la prestación del servicio emitida a nombre de una tercera persona lo cual –a su juicio– acredita las manifestaciones vertidas por otro transportista, Sr. Ricardo Clara, en el sentido que es contratado por un tercero para prestar dicho servicio y pudo haber realizado el transporte de la mercadería, sin haber efectuado operación con la sociedad o con el proveedor impugnado.

Sostiene que el Fisco basó la impugnación del proveedor en supuestos incumplimientos fiscales, lo catalogó como usina de facturas apócrifas y en base a ello, procedió cuestionar las operaciones a los contribuyentes que adquirieron los productos a este proveedor, aún cuando la verificación realizada respecto a dichas transacciones comerciales condujeran a conclusiones manifiestamente contrarias.

Resalta que el organismo fiscal le otorgó al proveedor la inscripción en el Registro de Operadores de Granos mediante el dictado de un acto administrativo que es publicado en el Boletín Oficial o en la página web institucional de la A.F.I.P. y determinó con ello que goza de capacidad económica y financiera para operar en el mercado de granos, lo que entiende deja sin sustento la cadena de presunciones en las que el ente fiscal funda la impugnación del mismo.

En cuanto al circuito físico de las mercaderías, afirma que cuenta con la totalidad de la documentación y registros que las normas exigen. Se acompañó a la inspección las cartas de porte que documentan el traslado de las mismas, destacando que de acuerdo a las normas vigentes, las mencionadas cartas de porte son emitidas por el cargador, no siendo su obligación verificar si éstas son completadas correctamente por el proveedor, sólo corresponde a su parte verificar la existencia del tipo de cereal y la cantidad recibida.

Agrega que está acreditado que cumplió acabadamente con sus obligaciones fiscales relativas al pago de las operaciones realizadas. La cancelación de las mismas fue realizada mediante transferencia bancaria a la caja de ahorro de su proveedor.

Cuestiona luego la labor efectuada por la fiscalización, pues formuló una cadena de presunciones que no se sostienen en hechos concretos probados, careciendo así de fundamentos al no reunir los requisitos legalmente establecidos para ser jurídicamente válidas. Asimismo considera que, por todos los argumentos efectuados por el ente fiscal para considerar como apócrifo al proveedor, el acto apelado carece de razonabilidad.

Manifiesta que ha actuado con buen fe en las relaciones comerciales que ha entablado con el proveedor observado, de acuerdo con lo que verosímelmente entendió conforme a las constancias extendidas por el propio organismo que formula el cuestionamiento, esto es: inscripción como contribuyente,

verificación del domicilio, ausencia de inscripción en el registro de facturas apócrifas, inscripción en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, por lo que –a su juicio– ha obrado con cuidado y previsión.

Sostiene que la existencia de un circuito marginal de compras puede ser presumido, pero a partir de hechos sólidos, concretos e irrefutables. La razón es muy simple, la presunción puede ser desvirtuada, pero el hecho no debe ofrecer esa posibilidad. En el caso de autos la incapacidad económica está supuesta, no comprobada y no hay ningún otro elemento que permita apoyar las conclusiones a las que arriba en ente fiscal.

Por último se agravia de la sanción aplicada y se remite a los argumentos expuestos al disentir con la determinación de oficio apelada. Cita jurisprudencia en favor de su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque el acto recurrido, imponiéndose las costas al Fisco Nacional.

II- Que a fs. 56/73 contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

En primer término afirma que en la resolución objetada se han consignado precisa y acabadamente los hechos y el derecho en que se apoyó el organismo fiscal tendientes a demostrar todo aquello que hace a la misma y ninguna garantía constitucional ha sido violada que amerite la existencia de algún vicio de nulidad.

Reseña que la auditoría y compulsas practicadas sobre la documental relacionada con la titular, se constataron serias irregularidades respecto de los créditos fiscales originados en las operaciones realizadas con el supuesto proveedor Sr. Lombardelli Juan Domingo.

Transcribe luego las observaciones que efectúan los inspectores actuantes sobre el proveedor impugnado, concluyendo que el mismo actuó como un proveedor ficticio quedando demostrado que no tuvo capacidad operativa para el volumen de ventas supuestamente concertadas en los períodos 2003 y 2004.

En cuanto al circuito físico del cereal, señala que relevadas las cartas de porte correspondientes se circularizaron a los titulares de los vehículos, los cuales no reconocen haber realizado el servicio.

Afirma que la Administración Federal, en uso de las facultades otorgadas por la ley procedimental, y a los fines de verificar el cumplimiento de disposiciones legales, puede en el momento que lo crea conveniente ordenar verificaciones o inspecciones a los contribuyentes o terceros, ello independientemente que les haya otorgado inscripciones, exclusión de retenciones, inclusión en el Registro de Operadores de Granos, etc., como es el caso del cuestionado proveedor que fue excluido del mismo luego de haberse verificado justamente las irregularidades y/o incumplimientos fiscales que derivaron en esa decisión. Por otra parte, el hecho de que un sujeto se encuentre inscripto o posea C.U.I.T., como el caso de autos, no habilita necesariamente a presumir que este sujeto realiza en todos los casos operaciones dentro del marco legal, sin desvíos o conductas deliberadamente tendientes a facilitar la evasión y el pago de los gravámenes en su justa medida.

En relación a la sanción aplicada, entiende que conforme a los elementos reunidos en la causa, se encuentra acreditado la inexistencia de las operaciones supuestamente celebradas que la actora dijo realizar, con lo cual se demostró la intención deliberada de lograr el beneficio personal perjudicando al Fisco, quien tuvo que afectar muchos recursos para evitar el fin perseguido. Cita jurisprudencia en favor de su postura.

Respecto de los intereses resarcitorios que integran la determinación apelada, la apelante no ha expresado agravio alguno por lo que corresponde su confirmación.

Plantea el caso federal y peticona se rechace la apelación intentada, con costas.

III- Que a fs. 76 se abre la causa a prueba. A fs. 185 se declara cerrado el período de instrucción. A fs. 192 se elevan los autos a consideración de la Sala A y se ponen las actuaciones a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos. A fs. 204/205 vta, y fs. 206/232 vta, obran los alegatos del Fisco Nacional y de la actora, respectivamente y finalmente a fs. 233 pasan a sentencia.

IV- Que corresponde en primer término expedirse sobre el agravio de la actora en cuanto entiende que la resolución apelada carece de razonabilidad y arbitrariedad, por cuanto –a su juicio–, analizada las probanzas de autos el Fisco incurre en un abuso que las leyes le otorgan, faltando a la verdad en sus conclusiones respecto de las constancias de autos, omitiendo deliberadamente probanzas obrantes en el expediente, por ser contrarias a su pretensión, lo que convierte a la resolución recurrida en nula por falta de causa.

No puede aceptarse el agravio vinculado a la falta de causa de la resolución, pues se advierte que el Fisco basó su accionar en una estricta aplicación de normas legales. Desde tal perspectiva debe señalarse que tanto de su simple lectura, como de los términos del sumario e incluso, de las distintas piezas que conforman las actuaciones administrativas, se desprenden claramente cuáles fueron los elementos que tuvo en cuenta el organismo fiscal a fin de proceder a la para arribar a la determinación de oficio que ahora se recurre, los que luego están expuesto en la resolución de marras.

Que si discrepa con el organismo fiscalizador acerca de la razonabilidad y fundamentación de la determinación, no es una cuestión que afecte la validez del acto, sino que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a decidir, por lo que corresponde rechazar el agravio formulado por la actora.

V- Que corresponde ahora resolver si se ajusta a derecho la resolución apelada.

Que conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el ente recaudador, en ejercicio de las facultades que le son propias, practicó una fiscalización a la recurrente a través de la cual constató que su actividad principal es la molienda de trigo y su actividad secundaria es la elaboración de alimentos.

Que el origen del cargo se origina a partir de las bases de datos de usinas –confirmadas y presuntas– de factura apócrifas con origen en la causa judicial N° 528/08 "Blasetti y otros s/infracción Ley 24.769", en la cual se verificaron los usuarios de los proveedores apócrifos, observándose que la contribuyente ha realizado operaciones con el Sr. Juan Domingo Lombardelli, en el período diciembre de 2003 a enero de 2004, requiriéndose a la aquí recurrente la documentación respaldatoria de las operaciones efectuadas, lo que fue cumplimentado el 10 de septiembre de 2009, aportando copias de los registros de IVA Compras y Ventas emitidos por el sistema de computación, de los formularios 1116 B. de cartas de porte, de los medios de pago utilizados para cancelar las operaciones.

VI- Que conforme lo expuesto en el Considerando precedente, el tema a decidir en autos refiere a la procedencia de la impugnación de facturas por parte del Fisco Nacional respecto a un proveedor de la actora, la que originó la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales de diciembre de 2003 y enero de 2004.

Que a fin de dilucidar la cuestión, debe analizarse la situación del proveedor puesto en crisis, a la luz de la actividad fiscalizadora obrante en las actuaciones administrativas (fs.49/52 vta. –informe de inspección– y fs. 7/9)

JUAN DOMINGO LOMBARDELLI: la actividad principal declarada es el cultivo de cereales excepto los forrajeros y las semillas. Según consulta efectuada al Padrón Contribuyente estuvo inscripto en la Agencia N° 10 (Regional Microcentro) hasta el 28/4/04 y a partir de esa fecha realizó el traslado a la dependencia de Venado Tuerto. Fue incluido en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 15/7/2002 y fue dado de baja el 3/6/2004.

Se encuentra inscripto en la categoría A del Régimen Nacional de Trabajadores Autónomos desde diciembre de 2002, no surgiendo pagos realizados. En cuanto a la presentación de declaraciones juradas, en el impuesto a las ganancias se verifica la presentación de una sola por el período 2002, en cero. Respecto del impuesto al valor agregado, registra presentaciones por los meses de enero de 2001 a enero de 2006, no registrando pagos de este tributo, a excepción de los períodos septiembre y octubre de 2002.

Se efectuaron requerimientos al domicilio fiscal, los que fueron notificados, pero no respondidos. Ante ello, un funcionario de la Administración se constituyó en el domicilio fiscal, no encontrando persona alguna. Se cursó asimismo un requerimiento en el domicilio alternativo, el que fue devuelto por el correo con la leyenda "desconocido". También efectuaron un llamado telefónico al domicilio fiscal, que fue atendido por una señora que manifestó ser la ex esposa del Sr. Lombardelli y que no lo ve, que sus actividades estaban relacionadas con el sector agropecuario y que se encuentra radicado en la provincia de Córdoba desconociendo su paradero.

De los registros y bases de datos del organismo surge que no declara personal en relación de dependencia. Posee cuentas bancarias en distintas entidades. Las acreditaciones bancarias fueron \$ 329,36 para el año 2003, \$ 796.927 para el 2004 y \$ 415,970 para el 2005. No posee bienes registrables a su nombre.

La información que surge de Citi-Compras es que tuvo operaciones durante el año 2003, con un IVA total de \$ 238.499,83 y el año 2004 de \$ 119,345,42.

La fiscalización concluye que el Sr. Lombardelli no tendría capacidad operativa para el volumen de ventas consignados en los períodos 2003 y 2004.

VII- Que en cuanto al circuito físico de las mercaderías, la inspección actuante procedió a circularizar a los titulares de los vehículos cuyos dominios figuraban en las cartas de porte (Es. 78 cuerpo de circularizaciones). El resultado de la misma: 2 de ellos (patentes VWZ293 Peugeot Sedan 4 puertas y WBC817 Renault Sedan 5 puertas), son vehículos no aptos para el transporte de mercadería; Los Sres Ricardo Clara, Oscar Ferroni, Miguel Valli y Héctor S. Rubiés manifestaron que no realizaron operaciones con Marichelar Lucia S.de, Marichelar Salvador y Marichelar Daniel S. de H. ni con Lombardelli, Juan Domingo (fs. 35/40, 45/50, 51/57 y 70/76, respectivamente del cuerpo de circularización). El titular de la patente UKM012, Sr. Luis Blanco no se encuentra inscripto en el organismo fiscal y otros 2 transportistas, Juan P. Agüero y Alfredo Saby al cursarles los requerimientos, se informó que el primero de ellos se había mudado y el segundo se encontraba fallecido.

VIII- Que una vez realizada la descripción de los hechos, cabe señalar que la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa "Barreré y Asociados Soc. De Hecho" de fecha 24/6/05, ha sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito

fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el impuesto se encuentra discriminado.

Dicho criterio fue reafirmado por la Corte Suprema de la Nación en recientes fallos en la causas "Stopcar S.A." y "Feretti, Félix Eduardo" de fechas 21/08/13 y 10/03/15, respectivamente.

En este marco es necesario destacar –como lo sostuve en mi voto correspondiente a la causa caratulada: "ARREBEEF S.A. s/recurso de apelación" de fecha 21/9/2018– que la mera existencia de facturas en legal forma no habilita, sin más, el cómputo del crédito fiscal. Con sólo observar el texto del art. 12 de la ley de IVA se puede apreciar la evidente intención del legislador de resguardar la determinación final del gravamen imponiendo una serie de requisitos y condiciones para que el crédito fiscal pueda ser computado como tal por el contribuyente. Así encontramos que, entre el propio art. 12 y otras normas complementarias, dicho cómputo está sujeto a: 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 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 cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago; h) que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Que como puede colegirse, se trata de una serie de requisitos concurrentes de tipo formal algunos y de tipo material otros, inscribiéndose entre estos últimos la generación del débito fiscal en cabeza del sujeto que emite la factura, lo que no hace más que garantizar la característica de un impuesto plurifásico no acumulativo como el tratado.

Esta modificación legal data de 1990 y recepta los argumentos de los Dictámenes 35/84 y 22/85 – DATJ– que cuestionaban que la simple emisión de una factura, aunque cumpliera con los requisitos legales, pudiera acordar válidamente un crédito fiscal al comprador.

Que hasta la citada modificación legal la propia Corte – Industrias Electrónicas Radio Sena S.A.– sustentaba la impugnación de créditos fiscales amparándose en el principio de la realidad económica para no hacer lugar a cómputos de créditos sin el correlato de una operación explícita que hubiera generado el débito pertinente.

Que en este marco, el requisito para la computabilidad del crédito fiscal, basado en la "generación del débito fiscal" o "perfeccionamiento del hecho imponible" en cabeza del vendedor, locador, importador o prestador, como reza el último párrafo del art. 12 de la Ley de IVA, no supone la posible declaración y pago por parte de éste del gravamen sino que tamiza por el art. 6, en tanto se trate de venta de bienes o de locación o prestación sobre bienes, y requiere que medie la efectiva existencia de los mismos y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

En el caso de prestaciones de servicios, salvo la percepción total o parcial del precio, debemos estar ante el momento en que se termina la ejecución o prestación, lo que sólo puede materializarse al verificarse la efectiva prestación del servicio.

Que en casos como el presente —proveedor considerado apócrifo– y de conformidad con lo expresado precedentemente, es preciso tener en claro que ante la aparición de un comprobante de gasto falso el Ente Fiscal se encuentra habilitado para impugnar la erogación, justamente porque no refleja el

verdadero concepto de la salida. De tal forma, el contribuyente inspeccionado se verá impedido de efectuar computar el crédito fiscal proveniente de dicha compra en el impuesto al valor agregado.

En estas circunstancias no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerlas o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial que se conjugan con otras anomalías propias de operaciones falsas y que han sido suficientemente detalladas en el informe final de inspección y apoyadas en una consistente tarea de fiscalización.

Que, claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y/o al impuesto a las ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor o con saldos a pagar exiguos, circunstancias estas, que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno.

Pero otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y, como corolario, una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, acreditación de medios de pago fehacientes, sujetos encargados de la cobranza, etc.) tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés (cfr. doctrina jurisprudencial emergente de TFN – Sala A – "Molla, Pedro José" – 17/3/02, en idéntico sentido esta Sala – "in re" "Vialbo Construcciones SA" – 2/12/2002).

IX.- Que bajo tales pautas, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el art. 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus operaciones y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/3/02, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/4/07). Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustituida de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones en cabeza del proveedor aquí cuestionado, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

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, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones

genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que la actora agrega como prueba documental información de la Dirección de Rentas de la provincia de Córdoba en la que constan las patentes de los vehículos que se indican en las cartas de porte y a qué modelo corresponden.

Que conforme a la circularización de los transportistas, según se detallara en el considerando V, la impugnación del organismo fiscal no sólo se basó en que los vehículos no eran aptos para el transporte de la mercadería, sino también, y principalmente en que los transportistas no realizaron operaciones con el Sr. Lombardelli, ni con la actora.

Que asimismo ofreció como prueba informativa un oficio al organismo fiscal solicitando información tanto del proveedor impugnado como de su propio cumplimiento con las obligaciones fiscales, información que, no conmueve el resultado al que arribó el Fisco Nacional.

Es decir que a quien le incumbía la demostración intergiversable de sus invocaciones no lo hizo, ni ha desvirtuado las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional que reposan en los elementos probatorios colectados durante su accionar fiscalizador, tornando improbables sus explicaciones retóricas.

A su vez de la lectura de las actuaciones se desprende que el análisis del Fisco Nacional, efectuado sobre el proveedor impugnado, se basó en una profunda investigación que se requiere para el caso, tal como lo propone el "Protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas" – Resolución (PGN) N° 149/2009 que si bien no es una pauta de seguimiento obligatorio para el ente fiscal, otorga una mayor rigurosidad y sustento a la investigación y consecuente conclusión.

Que cabe añadir que en el examen de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que el proveedor no figurase en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes (conf. esta Sala, Causa N° 27618/2013 , "Giménez Rosa Martina (TF 29583-1) c/ D.G.I.", del 19-11- 13; y Sala II, Causa N' 17663/13, "Agroservicios Sur SA(TF 33325-1) e/ D.G.I.", del 10-13), pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

Que vale aclarar que no es vital la oportuna aprobación por parte de la A.F.I.P. o de otros organismos estatales para que dichos sujetos, proveedores, se encuentren habilitados o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación, todo lo cual podrá hacer final y eventualmente reprochable y sancionable el incumplimiento de deberes de los funcionarios actuantes. En este estadio de la controversia y a la luz de aquello que consta en el expediente, lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación desde el punto de vista económico dado que el hecho imponible en crisis, que pudo haber dado lugar al cómputo de créditos fiscales, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

En consecuencia, voto por confirmar el criterio fiscal que impugna el crédito fiscal tomado por la misma, determinando la obligación de la contribuyente frente al Impuesto al Valor Agregado, con costas

X- En cuanto a los intereses resarcitorios, el art.37 de la Ley 11.683 dispone que "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimiento, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio"

"...La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta"

Respecto a su naturaleza jurídica el Máximo Tribunal ha fijado su postura en el sentido "El presupuesto generador de los intereses establecidos por el art. 42 de la Ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modiflc.) así como de los previstos por el art. 161, no es otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la prestación que la ley pone a su cargo. Esta falta de cumplimiento oportuno – se encuentre la deuda a cargo del contribuyente o del Estado es el hecho que la ley contempla para establecer el comienzo del curso de los intereses ya que ellos representan un modo específico de indemnización al acreedor, por el retraso en la satisfacción de esa obligación pecuniaria "(Fallos: 308:283), es decir que le reconoce características indemnizatorias, tendiendo así a resarcir a la víctima, en este caso la Hacienda Pública, restituyéndola al estado anterior a la mora.

Que ello es así, por cuanto se impone en forma automática, sin interpelación alguna, ni debe ponerse en mora al deudor, al ser obligaciones de plazo cierto y no exige para su aplicación la tramitación de sumario alguno por tratarse de una sanción de tipo civil.

Que para que se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

a) El retardo en el pago de la obligación a cargo del deudor. El organismo fiscal es el encargado de fijar los vencimientos para la presentación tanto de las declaraciones juradas de los impuestos a cuyo cargo se encuentra su recaudación, como los anticipos de ellos, retenciones y percepciones que deben ingresar los contribuyentes (conf, Dto. 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

b) Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dictámenes DATJ de la D.G.I. 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re "IKA-Renault S.A.I.C. y F." del 25/02/1982, "...El art. 42 de la Ley 11683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado art. 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del art. 509 del Código Civil (art. 1732 del nuevo Código), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora –intereses moratorios, etc.– cuando prueba que no le es imputable" (art. 1730 del nuevo Código). En el mismo sentido Vendomé SRL, CNCAF Sala III, 9/10/79 y ESSO SAPA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/7/1983).

c) El daño. Consiste en la privación del uso del capital al Estado durante el período en que el deudor estuvo en mora, teniendo lugar en esta materia por la falta de ingreso al vencimiento de la obligación tributaria.

Que en atención a lo expuesto y no habiendo acreditado la actora que la mora en el ingreso de sus obligaciones fiscales no le es imputable, corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados en la resolución apelada, con costas.

XI- Que en cuanto a la sanción aplicada, debe señalarse que el art. 46 de la Ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitadamente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el art. 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del art. 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el art. 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude al inciso b) del art. 47 citado que establece: "...

b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible: ..."

Que el inciso b) requiere de situaciones que impongan una "grave" incidencia sobre la determinación misma. Si bien dicha presunción se apoyan a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe "gravedad" y es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso de facturas apócrifas, el sólo hecho de haberse demostrado la inmaterialidad de la operación y, en su caso, la inexistencia del proveedor, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

En cuanto a la incidencia en la determinación que surja como consecuencia de documentación que contenga datos inexactos que plantea el inciso b), debo decir que siguiendo lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/D.G.I." del 26.8.03, la carencia de aptitud del instrumento utilizado es equivalente a la ausencia de instrumento o documento, por lo que estamos en presencia del tipo previsto en el inciso citado precedentemente.

Que en atención a ello y teniendo en cuenta que la actora no aportó prueba alguna para revertir la presunción a la que hemos hecho referencia, corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala por encontrarse vacante la Vocalía de la I Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Laura A. Guzmán y Rubén A. Marchevsky (vocales).