

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 4 de octubre de 2018**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto al valor agregado. Determinación del impuesto. Operaciones con proveedores sin capacidad económica. Base APOC. Indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las operaciones. No se ha podido constatar que los proveedores tuvieran la capacidad económica para desarrollar la actividad que les permita actuar como reales proveedores de la recurrente. Carga de la prueba. La actora no ha logrado desvirtuar los indicios del Fisco. Se confirma parcialmente la resolución apelada, dado que no se logró tener certeza de la totalidad de las operaciones. Establecimiento Santa Bárbara S.A. s/recurso de apelación. T.F.N. Sala B.**

Buenos Aires, 4 de octubre de 2018.

AUTOS Y VISTOS: el Expediente Nº 33.851-I, caratulado: “Establecimiento Santa Bárbara S.A. s/recurso de apelación”; y

CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 57/82, se presenta el contribuyente e interpone recurso de apelación contra la Resolución determinativa Nº 102/2010 (DV RRME), de fecha 3 de junio de 2010, emanada de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la A.F.I.P.-D.G.I., en virtud de la cual se impugnan las declaraciones juradas de los períodos fiscales julio de 2003 a junio de 2005 del impuesto al valor agregado y se determine el impuesto en la suma de pesos un millón trescientos tres mil seiscientos once con catorce centavos (\$ 1.303.611,14), con más los intereses resarcitorios conforme lo previsto en el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Por su parte, se aplica una multa de pesos ciento veintiocho mil doscientos cuarenta y uno con nueve centavos (\$ 128.241,09) equivalente a tres veces el impuesto evadido por los períodos fiscales julio y agosto de 2003.

Asimismo, efectúa reserva de la eventual instrucción del sumario en virtud de lo dispuesto por el art. 20 de la Ley 24.769 por los períodos octubre de 2003 a septiembre de 2004 y octubre de 2004 a junio de 2005.

En primer lugar, la parte actora describe que su actividad consistía en la compra y venta de chatarra ferrosa y materias primas utilizadas en la industria siderúrgica.

Describe que la compra de chatarra la efectuaba principalmente en la zona de Cuyo y ésta era luego vendida a Acindar S.A., su único cliente ubicado en Villa Constitución, Santa Fe.

Explica que debido a la distancia donde se encontraban en su mayoría los proveedores (San Luis, San Juan, Mendoza y sur de Córdoba) y su único cliente (Villa Constitución) el funcionamiento operativo de la empresa se organizó instalando un depósito en Villa Mercedes, San Luis y a su vez, se estableció relación comercial con proveedores de chatarra de Mendoza y San Juan y a algunos de ellos se les brindó además, cierta infraestructura.

Luego de un gran detalle respecto de la operatoria que despliega la empresa con sus proveedores hasta la entrega definitiva de la mercadería a Acindar S.A., explica que si bien Nabia y Prensadora del Oeste SRL eran los principales proveedores, respecto de los otros proveedores cuestionados se operaba de la misma manera: ofrecían su producto, que en todos los casos se trataba de chatarra ya dimensionada, lo enviaban a Acindar S.A. y luego cobraban, en cheques emitidos por ESBSA, el valor del producto que habían vendido.

Plantea como de previo y especial pronunciamiento la nulidad del procedimiento. Señala el prejuzgamiento del Jefe de la División Revisión y Recursos, en atención a que descargaron el caso del proveedor Nabia "sin interés fiscal", consideraron inexistentes sus operaciones de compra y venta y no ajustaron un centavo. Sin perjuicio de las pruebas aportadas, agrega que en atención a que el 100% de las ventas efectuadas por Nabia eran realizadas a la recurrente, al impugnar la totalidad de la actividad del proveedor considerando que no había comprado ni vendido nada en los períodos fiscalizados, hizo recaer como consecuencia el ajuste sobre la recurrente, allí residió el prejuzgamiento denegando las garantías de imparcialidad y búsqueda de la real verdad de los hechos. En conclusión, entiende que existió prejuzgamiento, no por instar el procedimiento determinativo respecto de la actora, sino en haber emitido una opinión en un procedimiento de fiscalización (el de Nabia) que necesariamente implica un adelantamiento del criterio a asumir en otra relacionada con ESBSA.

Asimismo, plantea el prejuzgamiento del Director Regional de la Dirección Regional Mendoza que manifestó el ánimo de iniciar a la recurrente la denuncia penal.

Por otro lado, plantea la inobservancia de las normas sobre domicilio fiscal por parte de la AFIP. Esgrime que quien originó la orden de intervención no obtuvo en forma previa de la instancia competente (Dirección Regional Norte y Dirección Regional Rosario luego) autorización alguna para iniciar un procedimiento de fiscalización a un contribuyente inscripto en una jurisdicción territorial ajena. Agrega que si bien en forma posterior a su descargo se acompañan constancias sistémicas, surge de ellas autorización para investigar no para iniciar un procedimiento determinativo, destacando que durante dos años y medio se persiguió a un contribuyente de ajena jurisdicción sin habilitación legal.

Todo ello, lleva a que deberá declararse la nulidad absoluta por resultar violatorio del art. 1 inc. f) de la Ley 19.549 que establece el requisito de "debido proceso adjetivo". En efecto, luego de una cronología extensa de los sucesos ocurridos, agrega que se le denegó la vista de las actuaciones administrativas al punto de verse en la necesidad de interponer en la justicia federal una acción de amparo.

Respecto al fondo de la cuestión detalla la operatoria de cada uno de los proveedores cuestionados, solicitando que en virtud de los argumentos y pruebas vertidas se revoque la resolución recurrida con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a fs. 93/137 vta. se presenta el Fisco Nacional, contestando el recurso interpuesto, negando los hechos alegados y solicitando la confirmación del ajuste practicado en la resolución apelada, con costas.

Destaca que el procedimiento determinativo se ha ajustado en todo a la normativa en vigor y a parámetros de razonabilidad y legalidad.

Respecto de los planteos de nulidad expresa que el hecho que la contribuyente discrepe con el Fisco Nacional no es una cuestión que afecta la validez del acto. Asimismo, señala que la recurrente no ha acreditado prueba suficiente que demuestre que se haya visto vulnerado su derecho de defensa en juicio.

En cuanto al pretendido prejuzgamiento nulificante, afirma que de modo alguno constituye prejuzgamiento la decisión del Sr. Juez administrativo de instar el procedimiento determinativo tomando como propias, para fundar su resolución, las apreciaciones de la fiscalización actuante ni tampoco su decisión de formular la reserva de la denuncia penal. Respecto del prejuzgamiento del Director de la Dirección Regional de Mendoza, el representante se remite a la Resolución 36/08 donde se detallan las normas que fijan delegación de competencias.

Señala que la circunstancia que el Fisco Nacional haya decidido descargar el caso del contribuyente Nabia "sin interés fiscal" no implicó que la determinación de oficio relativa a la actora tuviera el desenlace que tuvo, sino que fue consecuencia de la falta de prueba.

Respecto de la arguida incompetencia territorial en el proceso de fiscalización detalla las facultades de organización interna de la administración en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal. Destaca que, no obstante la circunscripción territorial de cada Dirección Regional, con el objetivo de optimizar la fiscalización de la AFIP, se fijaron pautas de trabajo tendientes a fiscalizar donde los contribuyentes realizan su actividad comercial con independencia del domicilio fiscal declarado. Detalla que, a partir del año 2005, se implementó un sistema de seguimiento de fiscalización "SEFI" a efectos de uniformar los criterios procedimentales reemplazando la mayoría de los trámites con soportes manuales practicados habitualmente a través de notas, formularios e informes que se usaban corrientemente.

Explica que, en el presente caso, el agente que investigó al contribuyente Nabia, por motivo de que su única vinculación comercial era con la recurrente de autos y dado que ésta desarrollaba actividades en un depósito de la ciudad de Villa Mercedes, ámbito de la Dirección Regional Mendoza, solicitó el cargo para analizar las operaciones conjuntas de provisión de chatarra a Acindar S.A. La solicitud se realizó a través de SEFI lo que se formalizó el 21/06/2005 asignándole el caso el Nº 92.106 y derivó luego en la orden de intervención Nº 88.198.

Explica que surge de las constancias del sistema que el 11/07/2005 la Dirección Regional Palermo autorizó la fiscalización e investigación de la contribuyente de autos. Esgrime que los cambios de domicilio efectuados con posterioridad no obstan dicho proceso de investigación en curso. Sin perjuicio de lo cual, también detalla que obra en los antecedentes administrativos la autorización de fecha 8/04/2008 de la Dirección Regional Rosario I –jurisdicción en la que a partir del día 27 de enero de 2006 la contribuyente había fijado su domicilio fiscal– para que la Dirección Regional Mendoza lleve a cabo el procedimiento determinativo.

En virtud de lo expuesto, entiende que se evidencia que dicha Dirección resultaba competente para fiscalizar y determinar.

Con respecto a los demás argumentos nulificantes planteados reitera que no se verifica afectación alguna al derecho de defensa.

Con respecto al fondo de la cuestión, expone los argumentos de hecho y de derecho por los cuales el Fisco Nacional entendió que los proveedores cuestionados no han sido los verdaderos vendedores de la chatarra facturada, por lo que entiende debe confirmarse el ajuste efectuado, con costas.

III. Que, a fs. 596 se corre traslado al Fisco Nacional de las sentencias acompañadas por la parte actora recaídas en la causa "Establecimiento Santa Bárbara S.A. s/infracción Ley 24.769". A fs. 649/649 vta. el Fisco Nacional, luego de sucesivas prórrogas, contesta dicho traslado y formula el allanamiento parcial al recurso incoado en autos, remitiéndose a los fundamentos esgrimidos en la Disp. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P.

26/17 de fecha 30/12/17 que acompaña. Solicita que siendo el allanamiento real, incondicionado y oportuno se impongan las costas por su orden.

Cabe señalar que la mencionada Disposición destaca que en virtud de la sentencia arribada en la causa penal ya citada se resolvió sobreseer totalmente a Mario Pedro Amiel y a Silvia Patricia Falcone, en orden al hecho consistente en la supuesta evasión de pago en el concepto de impuesto al valor agregado correspondiente al ejercicio anual 2005 (períodos fiscales octubre de 2004 a junio de 2005). Señala que en dicha sentencia se resolvió que pudo corroborarse la existencia de las operaciones que la recurrente de autos había documentado a nombre de Carlos Mario Nabia y Prensadora del Oeste SRL.

Continua reseñando que en cuanto a Norscrap SRL y Metal Paper SRL se dedujo que habrían existido relaciones comerciales con Establecimiento Santa Bárbara S.A. sin embargo no se logró tener certeza de la totalidad de las operaciones y por aplicación del principio "in dubio pro reo" decidió que también debe descontarse del monto informado como evadido.

Destaca que ninguno de los fallos judiciales cuestionan la impugnación de las operaciones con María Cristina Queirolo, Gaudencio Haroldo Pannone y Luis Rodrigo Galaz Zabala efectuadas en la resolución apelada en autos. Por lo expuesto en la causa penal, para la determinación del tributo evadido procedería computar como válidos los créditos fiscales facturados por Carlos Mario Nabia y Prensadora del Oeste SRL y mantener la impugnación de los créditos fiscales de Metals Paper SRL y Norscrap SRL, María Cristina Queirolo, Gaudencio Haroldo Pannone y Luis Rodrigo Galaz Zabala en todos los períodos fiscales que comprendió la determinación de oficio efectuada en la Resolución 102/2010 (División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza).

En conclusión, la AFIP se allana por el monto de pesos ochocientos setenta y un mil doscientos cuarenta con seis centavos (\$ 871.240,06) con más la suma de pesos un millón ciento cuatro mil ochocientos cuatro con setenta centavos (\$ 1.104.804,70) en concepto de intereses resarcitorios y la multa prevista en los arts. 46 y 47 aplicada por la suma de pesos ciento veintiocho mil doscientos cuarenta y uno con nueve centavos (\$ 128.241,09). Asimismo, se aclara que la presente causa deberá proseguir su trámite por la suma de pesos cuatrocientos treinta y dos mil trescientos setenta y uno con ocho centavos (\$ 432.371,08), con más la suma de pesos quinientos mil doscientos trece con setenta y ocho centavos (\$ 500.213,78) en concepto de intereses.

Del allanamiento formulado por el Fisco Nacional se le corrió traslado a la parte actora quien a fs. 654/655 se opone expresamente a que las costas sean impuestas en el orden causado en atención a que no advierte razones por las cuales este Tribunal deba apartarse del principio objetivo de la derrota. Así, esgrime que el contribuyente ha prestado colaboración a lo largo de todo el proceso y acreditó de todas las formas posibles esta realidad económica y jurídica, más primo la sinrazón y necesidad de los funcionarios de ser "coherentes" con la calificación a priori de "apoc" de los proveedores y la previa descarga de su inspección sin interés fiscal dejaba a la Administración en la obligación de impugnar todas sus operaciones, así como también luego los gastos y créditos fiscales tomados por sus clientes aunque demostrasen la realidad de las operaciones y tuvieran también el respaldo documental. Destaca que fue necesario este proceso y una causa penal para evidenciar el perjuicio del accionar fiscal y su desinterés por la verdad real de los hechos, conllevando una importante contingencia económica derivada de los litigios para la recurrente.

Finalmente, a fs. 656 se clausura el período probatorio, se elevan los autos a la sala y, previo a todo trámite, se ponen los autos a alegar. A fs. 657/672 y 673/677 obran los alegatos producidos por la parte actora y por el Fisco Nacional, respectivamente. A fs. 680 se ponen los autos a sentencia.

IV. Que, en atención a lo expuesto en el considerando III, corresponde tener al Fisco Nacional por allanado en forma parcial en los presentes autos, con costas, habida cuenta que rige en la especie el principio general de la derrota que prescribe el último párrafo del art. 184 de la Ley 11.683 –texto ordenado en 1998 y modificaciones–; y aún examinada la cuestión desde el ángulo de los arts. 68 y 70 del Código Procesal no se advierten circunstancias que permitan apartarse de dicho principio general.

V. Que, en virtud de lo expuesto en el considerando anterior, respecto del monto todavía en discusión, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo con los términos en que ha quedado trabada la litis.

Para ello, corresponde pronunciarse en primer lugar, sobre los planteos de nulidad articulados por la actora, los que fueran realizadas como excepción de previo y especial pronunciamiento y diferidos a fs. 140 para resolverlos al momento de resolver el fondo de la presente causa.

En ese sentido, la actora plantea diversos aspectos que llevarían a la nulidad de las actuaciones, a saber, que se habría violado el debido proceso adjetivo por el supuesto prejuzgamiento de su conducta por parte de funcionarios de la AFIP, la incompetencia territorial de la Dirección Regional Mendoza para llevar a cabo el procedimiento determinativo, por falta de autorización de las Direcciones Regionales de Rosario y Norte, falta de otorgamiento de la vista de las actuaciones y falta de valoración de la prueba ofrecida.

En primer lugar, cabe señalar que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/Buenos Aires, Provincia de y otro s/amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

En cuanto al prejuzgamiento esgrimido por la actora respecto de la conducta desplegada por el Fisco, cabe desechar el mismo por improcedente. Ello, por cuanto como bien afirma el representante fiscal en su contestación, la actuación del juez administrativo equivale al proceso de determinación de oficio que prescriben los arts. 17 y ss. de la Ley 11.683. El hecho de que la fiscalización a la recurrente se originó en la efectuada a uno de sus proveedores no implica que el funcionario haya prejuzgado la conducta del recurrente si no que sobre la base de ella verificará la conducta de los que intervinieron en las operaciones realizadas y solicitará las pruebas que hagan a revertir los indicios recolectados. Luego de ello, se le otorga al contribuyente una vista previa donde el Fisco Nacional expone detalladamente los cargos e impugnaciones detectados por la fiscalización, invitando al contribuyente a que proceda a su defensa y aporte las pruebas conducentes para sostener su tesis –lo que efectivamente ocurrió en autos conforme las actuaciones acompañadas–.

En efecto, la vista previa, tal como se encuentra receptada legalmente, no comprende la emisión de juicio alguno respecto de la procedencia o no del ajuste impositivo o de la imposición de una eventual sanción, sino que se dirige, más bien, a garantizar el derecho de defensa del administrado por ante su sede, pilar del debido proceso adjetivo, otorgándole a este un plazo procesal apto para la salvaguarda

de los derechos que crea lesionados. El “juzgamiento” sobre la procedencia del ajuste fiscal recién es formulado al momento del dictado del acto determinativo y en función de los descargos realizados y la prueba aportada por el contribuyente, no pudiendo considerarse, bajo ningún punto a la vista previa, como un “prejuzgamiento” de aquel acto posterior (Expte. 18.255-I, de esta Sala, caratulado: “Equipos SA s/apelación-IVA” de fecha 17/12/2003).

Asimismo, respecto del supuesto prejuzgamiento del Director de la Dirección Regional Mendoza de realizar la denuncia penal también resulta improcedente toda vez que ya antes del mail citado por la parte actora de fecha 17/04/2008 –en el marco del pedido de autorización de la prórroga de la competencia entre las Direcciones Regionales a fs. 37 del Legajo Disposición 666/03 (AFIP)– en donde se refiere éste que “va la denuncia penal” surge de fs. 637/649 del informe final de inspección de fecha 9/10/2007 que se deja constancia que, en virtud de los ajustes propuestos, éstos superan el importe establecido por la Ley 24.769 por lo que se remite informe a sección penal tributaria.

En relación, a los planteos relativos a la falta de autorización por parte de la Dirección Regional Rosario y Norte, Direcciones vinculadas conforme los sucesivos cambios de domicilio fiscal efectuados por la contribuyente, debe destacarse que a fs. 30/35 donde obran las constancias del sistema SEFI surge que la orden de intervención N° 88198 fue generada con fecha 5/09/2005, la fecha de inicio fue el 04/11/2005 al igual que la fecha del ajuste, asimismo, tal como detalla el representante fiscal surgen los pasos internos –que responden al sistema de organización que utiliza la AFIP– con la constancia de la autorización de fiscalización a la Dirección Mendoza de fecha 11/07/2005.

Asimismo, a fs. 676/677 del Cuerpo 4 del legajo cuerpo principal Impuesto al Valor Agregado, luce solicitud de fecha 17/03/2008 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza para la remisión de las actuaciones a la Dirección Regional Rosario en virtud de la inminencia de la prescripción para que se continúe con su tramitación. Con fecha 8/04/2008 la Dirección Regional Rosario devuelve las actuaciones.

En efecto, a fs. 25 del Legajo Disposición N° 666/03 (AFIP) surge Nota N° 196/08 (DI RR01) de fecha 8/04/2008 de la Dirección Regional Rosario por la que se resuelve que considera oportuno que sea el juez administrativo de la Dirección Regional Mendoza quien efectúe la determinación de oficio a fin de que sea la misma jurisdicción que llevó a cabo la fiscalización la que efectúe la determinación de oficio.

Por su parte, a fs. 28 surge la aprobación de la prórroga de competencia por parte de la respectiva Subdirección General de Operaciones de la DGI de fecha 18/04/2008.

Reseñadas las constancias de autos, cabe concluir que dicho procedimiento se ajusta a derecho, no advirtiéndose que se haya violado el debido proceso, más aun no ha probado la parte actora las causales de indefensión que alega.

Por su parte, respecto de la imposibilidad de tomar vista de las actuaciones –amén de tampoco acreditar el perjuicio o la indefensión– se puede observar que el proceso se ajustó a los términos del art. 17 de la ley de procedimiento tributario. En efecto, se puede observar que a fs. 621 del Cuerpo 4 Legajo cuerpo principal IVA luce acta N° 0183662 –8/08/2007– donde surge que la parte actora tomó vista de las actuaciones. A fs. 668 –30/10/2007– también toma vista del legajo solicitado, donde se deja constancia que son actuaciones con autos preparatorios. A fs. 669 solicita la vista de legajos de los proveedores, a fs. 670 el Organismo le dice que de efectuarse cargo se le dará vista. A fs. 694 toma nuevamente vista –21/07/2008– y presenta su descargo el 25/08/2008 (fs. 730/807) así como a fs. 823 Cuerpo 5 toma vista el 11/03/2009.

En definitiva, cabe resaltar que a instancias de la vista conferida la recurrente tomó conocimiento de los cargos efectuados por el Organismo por lo que, cabe destacar que no observa este Tribunal la supuesta indefensión que se alega toda vez el proceder de la Administración fue conforme a la normativa, teniendo luego el contribuyente la capacidad de conocer lo que se le imputa, defenderse, ofrecer prueba que haga a su derecho. Asimismo, la actora gozó de la misma garantía ante esta instancia.

Asimismo, cabe resaltar lo expuesto en la causa Nº 48349/2014 “Canevari, Jorge Erardo c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de Organismo Externo” de fecha 20/11/2014 donde la Excma. Cámara dispuso que “La reseña efectuada precedentemente, permite poner de relieve que el aquí actor, Jorge Erardo Canevari, tuvo la posibilidad de ejercer –y de hecho lo ejerció– su derecho de defensa en juicio en plenitud, al momento de contestar la vista en sede administrativa, oportunidad en la que se le hicieron saber los cargos formulados. Asimismo, en forma previa, se le notificaron los ajustes a los efectos de que prestara conformidad a ellos o los impugnara. Finalmente, interpuso el recurso de apelación por ante el tribunal jurisdiccional administrativo. En tal orden de ideas, interesa destacar, asimismo, que el actor, pese a señalar que nunca se dio inicio a la inspección de manera regular mediante una orden de intervención, no explicita el perjuicio concreto que dicha omisión le produjo, ni indica las defensas que se vio privado de articular en función de tal circunstancia (ver el recurso deducido a fs. 27/38, particularmente el punto 4.2.2). En tales condiciones, cabe concluir que en el sub lite, no aparecen configurados los requisitos para la procedencia de la nulidad, señalados en el primer párrafo del considerando que antecede”.

Por último, en cuanto al planteo de nulidad sobre la base de la falta de producción de la prueba ofrecida en sede administrativa, debe mencionarse que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en la alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en la primera instancia (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación art. 206). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que establece la ley de procedimiento fiscal (doctrina TFN en la causa “Carboquímica SACIM” fallo del 5-7-77) lo que está corroborado por los pasos seguidos en la instrucción del presente caso durante la cual la actora ha tenido posibilidad de proponer las medidas que estime conducentes a esclarecer los hechos controvertidos.

En efecto, este Tribunal no observa perjuicios concretos en referencia a la vulneración del derecho de defensa de la actora, toda vez que la misma tuvo la oportunidad de producir la prueba ante este Organismo jurisdiccional.

Por ello, sentado el carácter restrictivo para la procedencia de las nulidades, cabe precisarse que respecto a lo estrictamente formal, la resolución discutida, en cuanto al acto administrativo en sí, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos establecidos por el art. 7 de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo y no se observa que se haya afectado la garantía del debido proceso adjetivo.

En definitiva se observa que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia esta que hace al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal.

Por todo lo expuesto corresponde rechazar los agravios de nulidad articulada por la apelante, con costas, toda vez que los planteos nulificantes fueron articulados en los términos del art. 171 de la ley de rito y si bien fueron tratados y resueltos en la sentencia de fondo el supuesto difiere del analizado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Bolland y Cía. SA (TF 21.122-I) C/DGI” de fecha

21/02/2013 en el que expresó que “tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal, ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. Fs. 132) lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y –tal como lo puso de relieve el a quo– la actora la planteó “como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal” (Conf. Sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia”.

En el particular la actora introdujo la cuestión como de previo y especial pronunciamiento con el indudable fin de obtener la nulidad absoluta e insanable del acto recurrido por cuestiones preeminentemente formales que no se vinculan con la cuestión de fondo (vide fs. 59/68 de autos).

VI. Que, a continuación corresponde pronunciarse sobre el fondo de la cuestión. Cabe señalar que en virtud del allanamiento efectuado por el Fisco Nacional queda circunscripto al análisis de los proveedores: Metals Paper SRL, Norscrap SRL, María Cristina Queirolo, Gaudencio Haroldo Pannone y Luis Rodrigo Galaz Zabala.

Respecto de los proveedores mencionados surgen del informe final de inspección –fs. 637/649 del Cuerpo 4 del legajo cuerpo principal impuesto al valor agregado– y de la resolución apelada los fundamentos que llevaron al organismo fiscal para efectuar su impugnación.

A modo de resumen, se expone respecto de la Sra. María Cristina Queirolo que la información suministrada por la inspeccionada coincide con el domicilio fiscal declarado, lo que llama la atención es que su domicilio fiscal es en la provincia de Buenos Aires y la zona asignada a ESBA por Acindar S.A. es en la zona de Cuyo. Por otro lado, se señala que la actividad declarada es la “venta al por mayor de productos intermedios N.C.P. desperdicios y desechos metálicos”, se indica que se circularizó a la proveedora pero el aviso de retorno fue devuelto por el correo “sin notificar”; no registra presentación de declaraciones juradas salvo período 02/2004 y que no registra pago de impuestos, no posee bienes registrables, los últimos movimientos bancarios datan del 2001 y poco significativos, no declara personal en relación de dependencia, en CITI compras la informa la empresa Metales del Talar pero no la recurrente.

Constituida la inspección en el domicilio, la persona que atiende –inquilina de la propiedad– la desconoce. Se agrega que en virtud de la fiscalización efectuada por la Dirección Regional Mercedes había sido cargada en la base apoc como “usina”. Los antecedentes de la Dirección Regional Rosario del mismo contribuyente muestran que no tiene inmuebles, solo una pick-up y acreditaciones bancarias en el 2001 por \$ 68.565.

Respecto del Sr. Gaudencio Haroldo Pannone con actividad declarada “Industrias Manufactureras N.C.P.” se detallan las mismas circunstancias que el proveedor anterior sólo que en este caso presentaba declaraciones juradas de IVA pero sin saldo a pagar y algunos pagos de impuestos por autónomos y a las ganancias año 2006. Este proveedor fue incluido tres veces en la base apoc 27/10/1999, 18/07/2002 y 20/05/2005 motivo “reconocida como apócrifas por las empresas”. También ante la presencia en el domicilio por parte de la inspección se lo desconoció.

Norscrap SRL al respecto se vuelve a destacar como en los otros dos casos que no se encuentra domiciliado en la zona de cuyo, la actividad declarada es la “venta al por menor de art. nuevos n.c.p.”, la respuesta del correo en este caso es “se mudó”. No tiene cuentas bancarias, personal, no paga

impuestos, ni posee bienes registrables, se aclara que existen otros seis contribuyentes que declaran el mismo domicilio fiscal. Igual que los anteriores habiéndose constituido la inspección en su domicilio surge que nadie conoce la empresa por lo que no se pudo verificar su existencia mucho menos su capacidad operativa.

Por su parte, respecto de Metals Paper SRL en este caso declara como actividad “reciclamiento de desperdicios y desechos no metálicos”, el aviso de retorno del correo figura “cerrado/ausente”, en este caso también estaría fuera de la zona de cuyo, destaca que presentó DDJJ en 2004 por montos insignificantes a comparación de los declarados por la aquí recurrente y otras empresas en el CITI compras, no posee bienes desde el 2005, no registra personal en relación de dependencia y verifica depósitos bancarios en el 2004 sensiblemente inferiores a las operaciones con ESBA. En el domicilio desconocieron al proveedor.

Por último, respecto del proveedor Galaz Zabala Luis Rodrigo en este caso la actividad declarada es “venta de autos, camionetas y utilitarios y también servicios n.c.p.”, aparece como proveedor apócrifo en virtud de ser un contribuyente no localizado, sin capacidad operativa, sin cuentas bancarias, no presenta DDJJ y no registra pagos en AFIP desde el 2001.

VII. Que cabe destacar que las objeciones del Organismo recaudador se asientan en una serie de indicios comprobados, graves y precisos que justifican los serios reparos formulados contra la existencia de las operaciones cuestionadas con los proveedores observados. En definitiva, a Fisco Nacional pone en duda la veracidad de las operaciones realizadas con dichos proveedores.

En ese sentido, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido 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 de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 “ADM Argentina SA c. EN - AFIP-DGI - Resol. 24/2008 25/2008 DV D y R s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 10 de marzo de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI” , sostuvo “9.º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: ‘[e]n todos los casos, el computo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...’. Resulta clara que la norma transcripta 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 aquél les adjudicó”.

En consecuencia, la recurrente debe acreditar en el particular que se ha perfeccionado el hecho imponible en cabeza de los proveedores cuestionados y, en ese sentido, como ha señalado la jurisprudencia que aborda esta materia “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. Sala III, 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. Nº 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa “Agrocomercial Ramallo SA”, Expte. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros).

En el particular, surge de las actuaciones administrativas (informe final de inspección a fs. 637/649 del Cuerpo 4 del legajo cuerpo principal impuesto al valor agregado) que no han podido constatar que los proveedores tuvieran la capacidad económica y operativa necesaria para desarrollar la actividad que les permita actuar como reales proveedores de la recurrente.

Cabe señalar, 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; Sala III, fallo “Juki” citado)” (Sala III, “Río, Roberto José (TF 22521-I)”, expte. nro. 34604/2012, del 10/5/2013).

En ese sentido, tal como ha expuesto numerosa jurisprudencia “ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, 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. Sala III, causa nro. 43037/2011, in re “Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI”, del 20/11/2012; nro. 7795/08, in re “Molinos Río de la Plata S.A. c/ E.N. - AFIP DGI - Resol 370/08 s/ DGI”, del 03/04/12; y Sala II, nro. 32.350/2012, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/DGI”, del 29/11/2012).

Ahora bien en el particular, surge que ante los graves indicios en que sustenta el ajuste el Fisco Nacional, la parte actora no ha aportado prueba respecto de los proveedores en crisis, en consecuencia, no ha logrado desvirtuarlos.

La parte actora ha ofrecido prueba informativa y testimonial. Respecto de la informativa enviada a la Aseguradora de Riesgos de Trabajo “La Segunda” la misma devino abstracta en virtud del allanamiento del Fisco toda vez que la información se refería a los proveedores Nabia y a Prensadora del Oeste.

Respecto de la informativa contestada por el Banco Francés, acompañando los cheques solicitados, en su mayoría se refieren a los proveedores señalados en el párrafo anterior, los únicos cheques aportados respecto de los proveedores todavía cuestionados resultan ser los que lucen a fs. 423/427, 453, 455, 458, 480 a 490, 528 a 530 relacionados con las operaciones del Sr. Panonne, sobre los que cabe destacar que surge de los mismos que fueron endosados en su mayoría a la Federal Bursátil Sociedad de Bolsa u otros endosos ilegibles, no demostrándose quien fue el efectivo cobrador.

Respecto del oficio a EDEMSA, Telefónica y la testimonial del Sr. Ostropolsky también se refieren al proveedor Nabia por lo que les cabe el mismo análisis que al de “La Segunda” ya citado. Las otras dos testimoniales se las tuvo por desistida a fs. 569 de autos.

Cabe señalar, que si bien surge de la sentencia penal que respecto de los proveedores Norscrap SRL y Metal Paper SRL habrían existido relaciones comerciales con la aquí recurrente, destaca que no se logró tener certeza de la totalidad de las operaciones. Ello así, en las presentes actuaciones tampoco se ha aportado prueba que acredite que las operaciones en crisis fueron celebradas con dichos proveedores.

Cabe hacer énfasis en que la prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante, quien a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva.

Como tiene dicho la Excm. Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede omitirse que reitera la doctrina, las resoluciones emanadas regularmente de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad –cfr. art. 12 de la Ley 19.549– por lo que no resultaría ajustado admitir de inicio que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo (Fallos: 318:2431; 321:695; 325:2347, entre muchos otros) por lo que, “la peculiar naturaleza del acto cuestionado tiene a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69) ...”. Asimismo, de seguirse otra tesis “la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69)” (cfr. CSJN in re “Romero SA”, sentencia del 8/2/2005).

Siendo en el caso aplicable la regla “onus probandi incumbit eu qui dicit”, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, puesto que como establece el art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En consecuencia, “la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito” (cfr. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S).

Al respecto, corresponde concluir, que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de demostrar sus afirmaciones (arg. art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas, que no logran conmovir las conclusiones a las que arribara el juez administrativo, en la resolución apelada en autos, razón por la cual corresponde confirmar los ajustes efectuados en este punto, con costas.

VIII. Que en materia de los intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que “si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando esta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario ... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a este el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria.

Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes ..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en la determinación apelada, correspondientes a la parte que se confirma.

Por ello,

SE RESUELVE:

- 1) Tener al Fisco Nacional por allanado en forma parcial en autos, conforme lo dispuesto en los considerandos III y IV, con costas.
- 2) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.
- 3) Confirmar en forma parcial la resolución determinativa conforme lo analizado en los considerandos VI, VII y VIII, con costas.
- 4) Se deja constancia que de que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos miembros Titulares de la Sala "B" en virtud de encontrarse en uso de licencia el Dr. Magallón Vocal Titular de la Vocalía de la 4a. Nominación (conf. art. 184, de la Ley 11683, t.o. en 1998).

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

Fdo.: José Luis Pérez y Pablo A. Porporatto (vocales).