

## JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Recurso de apelación. Determinación de oficio con carácter parcial. I.V.A. Reducción de saldo a favor. Ganancias. Determinación de oficio. Interés resarcitorio. Recepción de facturas falsas de dos proveedores. Impugnación de gastos. Intereses confirmados. Microcomp S.A. s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado, T.F.N., Sala C, 27/3/12.

En Buenos Aires, a los 27 días del mes de marzo de 2012, se reúnen los miembros de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Esteban Juan Urresti (vocal titular de la 7.ª nominación), Adriana Adorno (vocal titular de la 8.ª nominación) y Juan Carlos Vicchi (vocal titular de la 9.ª nominación), a fin de resolver la Causa 24.824-I, caratulada: “Microcomp S.A. s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado”, y su acumulada, la N° 26.519-I, de igual carátula y relativa al impuesto a las ganancias.

El Dr. Vicchi dijo:

I. Que a fs. 46/55 y 145/216 la actora interpone recursos de apelación contra la Res. A.F.I.P.-D.G.I. 93/04 y 92/05 (DV RR IDR CEN) dictadas el 27 de diciembre de 2004 y el 24 de noviembre de 2005 por el Sr. jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro, mediante las cuales: a) se determina de oficio con carácter parcial el impuesto al valor agregado –período fiscal noviembre/99– reduciendo el saldo a favor del contribuyente (correspondiente al primer y segundo párrafo del art. 24 de la ley de I.V.A.), dejando a salvo que no se aplica sanción alguna en virtud de que de dicho ajuste no surge impuesto alguno a ingresar a favor del Fisco; y b) se determina de oficio con carácter parcial la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2000 con más los intereses resarcitorios.

Que con el fin de fundamentar dichos recursos, la actora manifiesta en primer lugar que la cuestión de fondo a resolver en cada uno de ellos, se reduce a dilucidar la existencia de las operaciones llevadas a cabo con los proveedores Fedeín S.A. y Quality Market S.A., circunstancia no menor si se tiene en cuenta que de la misma surge el ajuste practicado en el impuesto al valor agregado, reduciendo el saldo a favor del contribuyente por impugnación del crédito fiscal y en el impuesto a las ganancias por impugnación del gasto que representaban dichas operaciones.

Realiza una detallada reseña histórica de los hechos que culminaron con el dictado de las resoluciones apeladas y cuestiona el tratamiento dado a las pruebas ofrecidas en sede administrativa y a la valoración que de las mismas hace el juez en las resoluciones cuestionadas.

Se agravia del criterio utilizado por el organismo recaudador para practicar sendos ajustes, en particular, sobre la falta de aplicación del principio de buena fe en materia tributaria que se traduce, a título de ejemplo, en el escándalo jurídico que importa la contradicción existente en la verificación de los hechos llevados a cabo por inspecciones diferentes. Cita doctrina al respecto.

Sostiene que la determinación de oficio carece de fundamento válido toda vez que el juez administrativo antepone su presunción analógica frente a hechos reales y

verificables que brindan indicios más sustentables como ser la existencia de la contraprestación por los servicios prestados, cuya instrumentación se realizó mediante la emisión de un cheque no a la orden emitido por Microcomp S.A y que fueran depositados en la cuenta de la firma Fedeín S.A.

Afirma que resulta más fácil que Microcomp S.A. abone dos veces el impuesto al valor agregado que cobrárselo al verdadero sujeto del pago del impuesto, al que se lo está eximiendo del mismo.

Destaca la improcedencia de la pretensión fiscal cuyo fundamento se basa principalmente en la conducta del proveedor Fedeín S.A. y no en su relación con la recurrente. Manifiesta que el juez administrativo extiende en forma errónea a la recurrente la circunstancia de que si Fedeín S.A. no tuvo capacidad operativa para realizar todas las prestaciones, entonces tampoco la tiene para llevar a cabo la prestación con Microcomp S.A.

Expresa que su parte no sólo no está condenada por el Juzgado como usuario de la factura apócrifa sino que ni siquiera fue citada al respecto, motivo por el cual no comparte lo señalado por el Fisco nacional en relación a que el único objetivo de Fedeín S.A. era emitir facturas apócrifas a terceros usuarios entre los que se encontraba la recurrente.

Aduce que su proceder respecto de la operación cuestionada responde en su totalidad a las normas legales vigentes y que la documentación solicitada fue sustraída de la caja de seguridad de su oficina pero que el Fisco tomó conocimiento de dicha documentación ya que la misma fue exhibida en su oportunidad, según surge de los antecedentes administrativos.

En relación a la determinación del impuesto a las ganancias, plantea la nulidad de todo lo actuado por considerar de suma gravedad la falta de producción de la prueba ofrecida en sede administrativa como así también el hecho de que no se le notificó el inicio de la fiscalización y su desarrollo no fue realizado en el ámbito de su empresa; además, agrega, no se valoraron los antecedentes de inspecciones anteriores, fundándose la determinación recurrida en hechos de terceros ajenos a su parte.

Manifiesta que jurídicamente no es sujeto tributario pasible de ser determinado de oficio en el impuesto a las ganancias y que la forma de establecer supuestos de responsabilidad sobre la base de las conductas de terceros, carece de todo sustento legal teniendo en cuenta que ningún contribuyente goza del poder de policía necesario para verificar dichas conductas.

Afirma que tal proceder, hace surgir una deuda en cabeza de la recurrente de igual magnitud a la que debería haber ingresado su proveedor en su carácter de sujeto tributario independiente y que en el especie, dicha situación importa un enriquecimiento sin causa a favor del Fisco nacional.

Muestra su disconformidad con el hecho de que la fiscalización se valió de los elementos secuestrados de la empresa en ocasión del allanamiento que sufrió la misma.

Indica que el criterio fiscal utilizado para impugnar las deducciones en cuestión, carece de todo sustento habida cuenta de que no surge de las actuaciones administrativas ninguna anomalía que permita justificar tal criterio.

Insiste en que es el propio organismo recaudador quien debe acreditar la inexistencia de las operaciones comerciales cuando las mismas se encuentran debidamente registradas, contabilizadas y documentadas.

Cuestiona la liquidación de los intereses por considerar que los mismos superan ampliamente el límite establecido por el art. 37 de la Ley 11.683, más aún, cuando se trata de supuestas deudas que se habrían generado en épocas de estabilidad.

Plantea la inconstitucionalidad de la restricción probatoria establecida por el art. 166 de la Ley 11.683.

Finalmente, cita doctrina en apoyo de su postura, ofrece pruebas, formula reserva del caso federal y solicita, por las razones expuestas, se revoquen en su totalidad los actos apelados con expresa imposición de costas al Fisco nacional.

II. Que a fs. 75/84 y 227/240 vta. obran los escritos por los cuales el Fisco nacional contesta los respectivos recursos interpuestos; se opone a las pruebas ofrecidas por la actora, acompaña las actuaciones administrativas correspondientes y formula reserva del caso federal.

Niega todos y cada uno de los hechos y fundamentos esgrimidos por la recurrente que no sean objeto de su expreso reconocimiento.

En primer término, señala que las tareas de fiscalización como el procedimiento de determinación de oficio posterior, se ajustaron a derecho y a parámetros de razonabilidad y legalidad, garantizando en todo momento el derecho de defensa del contribuyente.

Rechaza la impugnación del acto administrativo intentada por la recurrente, cuyo contenido, a su entender, desarrolla los fundamentos fácticos y jurídicos sobre los cuales se sustenta el criterio fiscal, motivo por el cual da por reproducidos como parte integrante de la contestación del recurso.

Señala que con motivo de la fiscalización practicada, se detectó que el contribuyente computó créditos fiscales en exceso respecto del período fiscal noviembre de 1999 del impuesto al valor agregado, mediante la utilización de documentación vinculada a una operación que, a su criterio, reputa como inexistente, declarando en consecuencia saldos técnicos en exceso a su favor.

Sostiene que dicha anomalía se detectó como consecuencia de la compulsión de las registraciones y documentación respaldatoria obtenida en oportunidad de llevar a cabo el allanamiento ordenado por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3 y que la verificación al contribuyente, se efectuó en virtud de lo dispuesto por dicho Juzgado en el sentido de que la determinación de oficio debía limitarse a los usuarios de la documentación falsa cuyos domicilios habían sido allanados.

Entre los hechos que fundamentan el cargo formulado, afirma, procedió a observar el monto facturado por los servicios prestados por la firma Fedeín S.A. habida cuenta que no guardaban relación alguna con los montos habituales de mercado y que la firma emisora de dichas facturas no se la ubicó en el domicilio que figura al pie de las mismas.

Además, sostiene que la firma Fedeín S.A. nunca tuvo la capacidad operativa para llevar a cabo las prestaciones que pretende haber realizado, teniendo como único objetivo la emisión de facturas falsas a terceros usuarios, entre los que se encuentra la recurrente, motivo por el cual, señala, corresponde disminuir el crédito fiscal computado por el contribuyente.

Manifiesta que tuvo presente al momento de resolver el caso, el principio de realidad económica en virtud del cual, debe prevalecer la verdadera intención de las partes por sobre las formas escogidas por las mismas para concretar el negocio jurídico. Cita jurisprudencia al respecto.

Entiende que constituyen meros dichos carentes de toda entidad las afirmaciones de la recurrente respecto del principio de neutralidad del tributo, la afectación del derecho de propiedad y la presunta creación de un impuesto directo por vía inversa.

Considera que la recurrente no tiene derecho al cómputo del crédito fiscal toda vez que no pudo acreditar fehacientemente la existencia de la operación realizada con la firma Fedeín S.A. como soporte de su pretensión.

En lo que respecta a la determinación del impuesto a las ganancias, resalta que de las actuaciones administrativas acompañadas se desprende el cómputo en exceso de la suma de pesos quinientos noventa y cinco mil (\$ 595.000) por la utilización de documentación vinculada a operaciones inexistentes, dejando de ingresar el gravamen en su justa medida.

En virtud de la complejidad de los servicios presuntamente prestados por Fedeín S.A., reitera que se vio impedido de evaluar acabadamente la magnitud real de dichos servicios toda vez que no se encontraron en los domicilios allanados originales o copias de informes ni se acreditó la denuncia por destrucción de dicha documentación con motivo del robo que dice haber sufrido la recurrente.

Cuestiona la facturación de la firma Quality Market S.A. por el servicio de gestión de cobranzas prestado a la recurrente, por considerar que el mismo fue prestado por el Dr. Guillermo Ortega a título personal y que no guarda relación alguna con la actividad de almacén y supermercado desarrollada por aquella empresa. Tampoco advierte el motivo por el cual se recurre a dicho miembro de directorio de la firma en cuestión con sede en Mendoza cuando la gestión de cobranza debía realizarse ante el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y que el débito fiscal declarado por Quality Market S.A. sea inferior al contenido de la factura bajo análisis.

Por otra parte, insiste en que carece de todo asidero lo manifestado por la recurrente en relación a que se le atribuye la responsabilidad de sus proveedores, por cuanto, afirma, no se debate en autos la situación fiscal de los mismos sino la falta de comprobación de

los servicios que dieron origen al cómputo de costos en exceso en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2000.

Explica que las irregularidades detectadas, llevaron al organismo fiscal a la convicción de que las operaciones llevadas a cabo con las firmas Fedeín S.A. y Quality Market S.A. no existieron y a la consecuente impugnación de los gastos que de ellas se derivan.

Advierte que la recurrente no acreditó la existencia de dichas operaciones como soporte de su pretensión, contrariando de esta forma lo dispuesto en el artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias en relación al cómputo de los gastos deducibles.

En relación al cuestionamiento de los intereses por parte de la recurrente por considerarlos excesivos, indica que los mismos deben ser confirmados toda vez que la mora en el pago del impuesto en cuestión resulta imputable a la misma, de conformidad con lo previsto por el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y que en caso contrario, se estaría vulnerando el derecho de igualdad respecto al resto de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales en tiempo oportuno.

En síntesis y por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se dicte sentencia, rechazando los recursos de apelación interpuestos y confirmando las resoluciones recurridas, con expresa imposición de costas a la actora.

III. Que a f. 89 obra la resolución por la que se abre a prueba la causa, ordenándose la producción de las medidas probatorias ofrecidas por la apelante, obrando a fs. 100/108 y 111 las respuestas a los oficios ordenados en Autos. A f. 252 se amplía la prueba informativa en virtud de las medidas ofrecidas en el Expte. 26.519-I, acumulado en Autos, y a fs. 257/257 vta. obra la contestación del oficio librado a la A.F.I.P. A f. 263 se ordena como medida para mejor proveer librar oficio al Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, el que es contestado a fs. 269/272 vta.

IV. Que a f. 273 se declara cerrado el período probatorio e inmediatamente se elevan las presentes actuaciones a consideración de esta Sala y se ponen las mismas a disposición de las partes a fin de que produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 277/vta. el presentado por la apelante y a fs. 280/282 vta. el del Fisco nacional. Finalmente, a f. 283 se ponen los autos en estado de dictar sentencia.

V. Que conforme surge del informe obrante a f. 197 del Cuerpo principal I de los antecedentes administrativos, la fiscalización se inició el 27/7/04 en base a lo informado por la Dirección de Planificación Penal Tributaria y Aduanera en cuanto a que la contribuyente “utiliza las facturas de Fedeín S.A. ... considerado proveedor apócrifo perteneciente al “Grupo Viazzo” y que tramita ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, Secretaría 5”. Asimismo, se aclara que la actora fue objeto de un allanamiento con fecha 3/7/03.

Que dicha situación resulta ratificada por la propia resolución que confiere la vista respectiva en cuanto destaca con relación a los ajustes allí indicados que los mismos fueron detectados “... a partir de la compulsión de las registraciones y documentación obtenida en virtud del allanamiento ordenado en fecha 3/7/03 por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, a través de la Secretaría N° 5 –Causa penal 1.831/00 ‘NN s/inf. Ley 24.769’”– aclarando en tal sentido que por oficio de fecha 25 de junio de

2004 el juzgado interviniente había autorizado a la A.F.I.P. a iniciar, o continuar la tareas conducentes a la determinación de oficio de la materia imponible por facturas apócrifas (vide fs. 220 y ss. de los antecedentes administrativos - Cuerpo principal II).

Que en este sentido cabe advertir, además, que, con fecha 13 de diciembre de 2004, el presidente de la firma en cuestión toma vista de las actuaciones administrativas presentando finalmente con fecha 15 de diciembre del citado año el descargo respectivo.

Que como consecuencia de lo expuesto corresponde rechazar la defensa de nulidad impetrada por la actora en razón de encuadrar el accionar fiscal dentro de las facultades de verificación y fiscalización que la ley le acuerda con el fin de determinar las obligaciones tributarias, con la debida intervención del contribuyente.

Que además, y con relación al agravio referido a la falta de producción de la prueba ofrecida en sede administrativa, cabe destacar que la actora tuvo la oportunidad de producir la misma ante esta instancia, razón por la cual corresponde rechazar la nulidad articulada en este sentido.

VI. Que en lo que hace al fondo de la cuestión, la aquí recurrente se agravia de la impugnación efectuada por el organismo recaudador de las facturas correspondientes a dos de sus proveedores –Fedeín S.A. y Quality Market S.A.–, la que diera lugar a sendos ajustes, el primero de ellos correspondiente al impuesto al valor agregado, ajuste que involucra solamente a Fedeín S.A., a través de la reducción del saldo a favor del contribuyente y en el impuesto a las ganancias, el cual arrojará un ajuste en el monto a ingresar por el ejercicio fiscal 2000 con más los intereses resarcitorios, ajuste que involucra a ambos proveedores.

Que con respecto al primero de los proveedores mencionados –Fedeín S.A.–, el Fisco objetó la ausencia de elementos materiales en poder de la aquí recurrente, que permitieran sustentar las prestaciones de servicios efectuadas por dicha firma, máxime si se tiene en cuenta el monto pactado en retribución de los servicios de consultoría a prestar por dicho proveedor los que ascendían a pesos doscientos cuarenta y cinco mil (\$ 245.000), según el presupuesto de honorarios de fecha 26 de marzo de 1999, aceptado por la aquí recurrente (vide f. 73 del cuerpo Fedeín S.A. - documentación secuestrada).

Que las tareas profesionales involucradas en dicho presupuesto, eran las atinentes a la evaluación de la situación de la aquí recurrente en relación con sus obligaciones fiscales referidas a los impuestos nacionales y provinciales correspondientes a los períodos no prescriptos y estarían a cargo de un cuerpo de contadores públicos coordinados por el presidente de Fedeín S.A., contador público Roberto Gustavo Viazzo.

Que para así proceder, en cuanto a no exhibir elementos materiales tales como informes, indicaciones, sugerencias, dictámenes o cualquier otro elemento de diagnóstico de la situación tributaria de Microcomp S.A., su presidente, Sr. Gustavo Agosto, encuentra fundamento en el hecho de que “tratándose de un informe estrictamente confidencial, de resguardo de secreto profesional, y fundamentalmente en que se plasma la situación impositiva de la empresa frente precisamente a esa A.F.I.P., su resguardo obviamente no es el de cualquier antecedente” (vide f. 242 contestación a la Vista corrida por el señor juez administrativo del Cuerpo principal II de los antecedentes administrativos).

Que, además, señala que no tiene importancia alguna “que el precio que figure guarde relación con el del mercado” (vide f. 241 de los antecedentes citados).

Que en cuanto a la invocación del secreto profesional como resguardo de la información solicitada por el Fisco, es decir la demostración de la efectiva prestación del servicio contratado a través de dictámenes e informes, cabe señalar que llama la atención que la invocación de dicho secreto, de significativa trascendencia en la ética a observar en el desempeño de diversas profesiones, la efectúe el destinatario de dicha información, a saber la aquí apelante y no el profesional suscriptor del presupuesto de honorarios.

Que por otra parte, cabe recordar lo manifestado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala II - 8/3/94), in re, “Fisco nacional (D.G.I.) c/Sara Molas Quiroga s/allanamiento”, en cuanto a que “la protección del secreto profesional –que goza de garantías constitucionales y legales– rige en la medida en que el profesional sea un tercero en la relación tributaria que se investiga, por lo que procederá si se trata de vencer su resistencia para ser fiscalizado en el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o para verificar la eventual responsabilidad que ha asumido al complicarse en las infracciones tributarias de otro sujeto”, lo cual sirve de sustento al rechazo de la invocación efectuada por la apelante.

Que aún más, en relación con el debido secreto que debe guardar el profesional prestador del servicio, este Tribunal señaló que: “la administración financiera, aun estando dotada de amplios poderes de investigación, difícilmente podría desempeñar de modo satisfactorio el complejo y amplio servicio a ella encomendado institucionalmente por la ley, sin la directa participación de sus administrados” (De Gregorio Raúl c/A.F.I.P.-D.G.I., T.F.N., Sala B, 28/4/05).

Que en dicho decisorio, se señaló además que: “con la incorporación del interés colectivo a las relaciones entre particulares, se puede predicar la colaboración, no sólo del sujeto pasivo de la relación tributaria entendida en sentido estricto, sino también de terceros en el procedimiento de gestión tributaria”.

Que a mayor abundamiento, este Tribunal sostuvo que el resguardo del secreto profesional decae siempre que no afecte derechos personalísimos, situación que no se verifica en la presente litis.

Que por otra parte, resulta interesante señalar las conclusiones a las que arriba la Excma. Cámara Federal de San Martín en la Causa 4.519 “Incidente de nulidad interpuesto por el Dr. Pinto”, en cuanto destacó “que el secreto es un hecho en relación al cual una persona tiene interés en que se mantenga fuera del conocimiento de la generalidad de las personas y lo tiene reservado y oculto en un determinado ámbito; ahora bien, dicho interés que no resulta inimaginable en la actividad comercial debe ser legítimo y recaer sobre datos que no se encuentra el titular obligado a declarar”.

Que precisamente, la obligación de suministrar la información requerida por el Fisco nacional, dentro de los amplios poderes que en materia de fiscalización consagran los incs. a) y b) del art. 35 de la ley de rito, se encuentra en cabeza de la aquí recurrente, la cual no puede válidamente soslayar, a través de la exhibición de los elementos materiales que la sustenten, la efectiva prestación de los servicios comprometidos por el contador público Roberto Gustavo Viazzo.

Que en relación con lo expuesto, este juzgador tiene dicho “que las probanzas referidas al circuito económico generado por las operaciones de compra venta de bienes y de prestaciones de servicios comienza con la demostración de la entrega de los primeros y con la efectiva realización de tareas por parte de los prestadores en el caso de los segundos”.

“Que el orden secuencial de las probanzas que debe aportar la recurrente en sustento de la efectiva existencia de las operaciones, concluye con la exhibición de los elementos demostrativos de la cancelación de las obligaciones emergentes respecto de los proveedores o prestadores” (Expte. 21.339-I Delta Fumigaciones S.R.L.).

Que en lo que respecta a las gestiones de cobranzas efectuadas por la firma Quality Market S.A., que diera lugar a la emisión de una factura de fecha 26 de noviembre de 1999 por un importe de pesos trescientos cincuenta mil (\$ 350.000) más I.V.A. por pesos setenta y tres mil quinientos (\$ 73.500), lo cual arroja un importe total de pesos cuatrocientos veintitrés mil quinientos (\$ 423.500) (vide f. 3 del cuerpo verificación otros proveedores de los antecedentes administrativos), corresponde destacar que cabe extender a dicha prestación las conclusiones vertidas precedentemente.

Que en efecto, según reconoce la actora en su escrito de interposición del recurso, la gestión de cobranza fue realizada por el Dr. Guillermo E. Ortega en su carácter de titular del Directorio de Quality Market S.A. (vide f. 170 del principal), gestión personal que no guarda relación alguna con la actividad llevada a cabo por dicha empresa (ex-Noel) consistente en almacén y supermercado mayorista de alimentos (Código 311/601) (vide f. 18 del cuerpo verificación otros proveedores de los antecedentes administrativos).

Que en esta línea de razonamiento, el profesional interviniente debería haber facturado a título personal los honorarios correspondientes a su gestión.

Que a diferencia de su vínculo contractual con MACFAC S.A., involucrada también en una gestión de cobranza, la recurrente no aporta en el caso de Quality Market S.A. elemento alguno tendiente a especificar la naturaleza de la gestión a realizar (vide f. 54 del cuerpo verificación otros proveedores de los antecedentes administrativos), circunstancia que adquiere significativa relevancia en función de los importantes montos comprometidos.

Que, además, llama la atención los alcances de la gestión de cobro a un organismo oficial cuyo procedimiento se halla reglado por normas específicas de administración financiera del Estado sin especificarse además si dicha gestión involucraba aspectos contenciosos que hubieren justificado el importe de los honorarios pactados.

VII. Que con respecto al agravio de la actora relativo a la tasa de interés aplicada por el ente fiscal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que “resulta justificado que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública, con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas” (conf. Pcia. de Santa Cruz c/YPF, Sentencia del 2/2/93).

Que por las razones expuestas corresponde confirmar las resoluciones venidas en recurso, con costas.

Los Dres. Urresti y Adorno dijeron:

Que adhieren al voto del Dr. Vicchi.

Por ello,

SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones venidas en recurso, con costas.

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

Adriana Adorno; Esteban Juan Urresti; Juan Carlos Vicchi.