


Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 10 de marzo de 2015.

Vistos los autos: "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752 - I) c/ DGI".

Considerando:

1º) Que la AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 17 de diciembre de 2003, determinó de oficio la obligación tributaria del señor Félix Eduardo Feretti en el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales comprendidos entre diciembre de 1997 y junio de 2001, con los intereses resarcitorios correspondientes, y le aplicó una multa (arts. 46 y 47, incisos a, b y c de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones). Al así proceder, el organismo recaudador impugnó los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas por considerar que los proveedores que surgían de la facturación examinada no habían realizado las operaciones de venta allí expresadas. Por otra parte, juzgó que los débitos fiscales y las retenciones consignados por el contribuyente en las mencionadas declaraciones resultaban inferiores y superiores -respectivamente- a los montos que aquél debía considerar (fs. 5/40).

2º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó parcialmente la determinación tributaria fundada en la impugnación de los proveedores del contribuyente y, en cambio, la confirmó en lo concerniente a los restantes aspectos del ajuste fundados en el incorrecto cómputo de los débitos fiscales y las retenciones practicadas por el contribuyente, excepto en lo referente a la multa, que dejó sin efecto (conf. fs. 292/301). Para así decidir el punto señalado en primer término, el tribunal adminis-

trativo consideró que el ajuste resultaba improcedente toda vez que el ente recaudador pretendía colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control respecto de los proveedores de aquél. Por lo demás, tras tener por acreditada la realización de las operaciones cuestionadas, como así también la cancelación de las facturas respectivas, el pago del IVA correspondiente y la entrega del material en cuestión, concluyó que no existía impedimento para que el actor computase los créditos fiscales observados. Finalmente, juzgó que resultaba infundada la aplicación de multa por defraudación respecto de los restantes aspectos de la determinación -que resultaron confirmados por ese tribunal- sobre la base de sostener que el acto administrativo apelado no describía la conducta dolosa requerida por la norma para su aplicación.

3°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal, tuvo por válidas las conclusiones de este organismo jurisdiccional respecto de la improcedencia de la determinación tributaria en lo referente a la impugnación de las operaciones de venta atribuidas a los proveedores del contribuyente (fs. 376/378 vta.). Al respecto señaló que no concurrían razones para descalificar el examen de los hechos llevado a cabo por el Tribunal Fiscal de la Nación de acuerdo con las pruebas obrantes en la causa, motivo por el cual correspondía estar a lo dispuesto en el art. 86, inc. b, de la ley 11.683, que otorga carácter limitado a la revisión de la cámara, salvo que el organismo jurisdiccional hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión, situación que, en su criterio,


Corte Suprema de Justicia de la Nación

distaba de presentarse en el caso. No obstante admitir que "las facturas de los tres proveedores cuestionados no correspondían a operaciones llevadas a cabo directamente por éstos, sino por el Sr. Eduardo Villarino, quien cobraba una comisión a cambio de vender materiales, entre otros, al Sr. Feretti; el cual a su vez se dedicaba a la adquisición y venta de chatarra, actuando como intermediador de Sicamar Metales S.A." (confr. considerando V -1º párr.-, fs. 377), el a quo concluyó -sobre la base del peritaje contable producido en autos- que las operaciones de venta de chatarra por parte de los señores Scavone, Puente y Micheloud al contribuyente Feretti se encontraban suficientemente acreditadas. Al respecto señaló que las facturas aludidas tenían aptitud para generar el crédito fiscal impugnado porque del peritaje contable surgía que los mencionados instrumentos "cumplen con la normativa en vigencia al momento de su emisión" y porque el ente recaudador no había rebatido la afirmación del Tribunal Fiscal en cuanto a la efectiva localización de las imprentas que figuran al pie de las facturas examinadas, "las cuales habrían confirmado que emitieron los formularios utilizados por los tres proveedores cuestionados". Por lo demás señaló que la AFIP había incurrido en una contradicción insalvable en cuanto impugnó las facturas aludidas a fin de invalidar el cómputo del crédito fiscal en el IVA, y por el contrario, consideró que los referidos instrumentos resultaban suficientes para justificar la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias (considerando VI, fs. 377 vta.). En otro orden de cosas, sostuvo que carecía de fundamento la aplicación de multa en los términos del art. 46 de la ley 11.683 por cuanto se había admitido la aptitud de las facturas para generar el crédito fiscal correspondiente en el IVA. En

cambio, en lo atinente a los restantes aspectos del ajuste por los que resultó confirmada la determinación apelada, juzgó que correspondía recalificar la conducta del contribuyente en la infracción por omisión contemplada en el art. 45 de la citada ley, motivo por el cual revocó parcialmente la sentencia apelada en cuanto dejó sin efecto la sanción originalmente impuesta, y aplicó una multa del 100% del impuesto omitido.

4°) Que contra esa sentencia el Fisco Nacional (AFIP-DGI) interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 387/390), que fue concedido a fs. 392/392 vta. El memorial de agravios obra a fs. 400/411 vta. y su contestación por la actora a fs. 415/418. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte, vigente al momento de su interposición.

5°) Que de las constancias incorporadas al proceso surge que el señor Feretti se dedicaba a la compraventa de chatarra y que encomendaba a un tercero, el señor Eduardo Villarino, la gestión de recolección, traslado, entrega y venta del mencionado material, a la empresa Sicamar Metales S.A. en la planta fabril que esta última poseía en Venado Tuerto. De las declaraciones testificales reunidas en la etapa de fiscalización surge que dos de los proveedores impugnados por el organismo fiscal -señores Juan Carlos Scavone y José Oscar Puente- reconocieron que no se dedicaban a la venta de chatarra, pero que habían accedido a figurar como tales a cambio de que, en el pri-


Corte Suprema de Justicia de la Nación

mer caso, el señor Villarino le pagase a Scavone una comisión del 1% calculada sobre la mercadería facturada a nombre de este último, y en el caso de Puente, a cambio de que el mencionado Villarino le pagase los aportes jubilatorios. Cabe agregar que de conformidad con la prueba testifical aludida, Scavone, Puente y Juan Carlos Michelaud habían sido inscriptos ante la AFIP y habían abierto cuentas bancarias a nombre propio a requerimiento de Villarino, quien no solo administraba y operaba las cuentas de los referidos sujetos, sino también sus respectivos talonarios de facturas. Según la declaración de Villarino, éste "se encargaba de buscar entre los chatarreros la mercadería, que luego llevaba al domicilio de Sicamar Metales S.A., y pagaba luego a los chatarreros por la mercadería comprada, por lo cual hacía los cheques a su nombre, o a nombre de Michelaud o del vendedor de chatarrá que correspondiera". Después de ello -según la mencionada declaración- "los cheques eran firmados por aquéllos y eran cobrados en el Banco para poder sacar el efectivo y hacer los pagos" (confr. reseña de la prueba testifical producida en sede administrativa efectuada por el Tribunal Fiscal, fs. 295/296, 298 vta. y 299).

6°) Que la sentencia del Tribunal Fiscal -a diferencia de lo acontecido en el caso registrado en Fallos: 332:357- ha efectuado un examen notoriamente superficial de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y revela graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso, lo que imponía a la cámara la revisión de lo decidido por aquél, no obstante lo prescripto por el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 (t.o. en 1998). En efecto, si bien esa norma otorga

carácter limitado a la revisión de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985, considerando 5°), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos.

7°) Que los fundamentos de la determinación impositiva eran claros y concretos: el organismo recaudador impugnó los créditos fiscales consignados por la actora en sus declaraciones juradas por considerar que las facturas de venta emitidas por los señores Juan Carlos Scavone, José Oscar Puente y Miguel Ángel Micheloud resultaban apócrifas toda vez que aquéllos no habían perfeccionado los hechos imposables que emergían de aquéllas (confr. fs. 17).

8°) Que, en efecto, cabe poner de relieve que a fin de juzgar acreditada la existencia de las operaciones que habrían realizado los proveedores impugnados en autos, el Tribunal Fiscal solamente contempló el peritaje contable -cuyas conclusiones fueron elaboradas a partir del examen de los aspectos extrínsecos de los elementos allí examinados (confr. fs. 240/245 vta. y 299 vta., 3° párr.)-, sin considerar que según surge de la prueba testimonial reseñada en el considerando 5° de la presente sentencia los sujetos consignados en la documentación compulsada no intervinieron en las transacciones instrumentadas sino que prestaron su identidad a los efectos de aparecer como proveedores del contribuyente con la coordinación del señor Vi-


Corte Suprema de Justicia de la Nación

llarino. Sobre el punto cabe poner de relieve que el a quo convalidó el cómputo de los créditos fiscales emergentes de las facturas observadas, y en consecuencia, revocó la determinación tributaria en el aspecto mencionado, no obstante tener presente que "las facturas de los tres proveedores cuestionados no correspondían a operaciones llevadas a cabo directamente por éstos, sino por el Sr. Eduardo Villarino, quien cobraba una comisión a cambio de vender materiales, entre otros, al Sr. Ferretti; el cual a su vez se dedicaba a la adquisición y venta de chatarra, actuando como intermediador de Sicamar Metales S.A." (confr. considerando V, fs. 377).

9º) 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 cómputo 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 claro 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.

10) Que, en tales condiciones, corresponde hacer lugar al agravio del ente fiscal, en cuanto señala que si bien los proveedores cuestionados admiten haber emitido las facturas y cobrado los importes de éstas mediante cheques no a la orden emitidos por el actor, niegan haber sido en la realidad de los hechos los vendedores de los materiales que se consignan en aquéllas -circunstancia que, aclara, "quedó debidamente demostrada en la causa (tanto en la instancia administrativa, como en los testimonios brindados ante el Tribunal Fiscal)" (confr. fs. 407, 2° párr.)-, por lo que concluye que el actor "no ha probado que efectivamente los proveedores le hayan realizado las ventas impugnadas [y en consecuencia] mal podía computar el crédito fiscal proveniente de las mismas" (confr. fs. 408, 2° párr.).

11) Que en atención al modo en que se decide y a los agravios expresados a fs. 409 vta. -tercer y cuarto párrafos- corresponde confirmar la multa impuesta en los términos del art. 46 de la ley 11.683 mediante la resolución AFIP-DGI 38/2003, en el único aspecto en que el organismo fiscal ha ejercido su potestad sancionatoria (ver art. 3° de la resolución citada, a fs. 36 y, también, 19 -párrafo sexto-; 33 -párrafo cuarto- y 34 -párrafos primero y segundo-).

12) Que las consideraciones precedentes llevan a revocar la sentencia apelada y a confirmar el acto administrativo en cuanto determinó la obligación tributaria con base en la impugnación de los proveedores de chatarra, aplicó multa -según lo expuesto precedentemente- y liquidó intereses. Esto último, debido al carácter de accesorios que ellos revisten y de acuerdo con la doctrina de Fallos: 323:1315, considerando 10.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

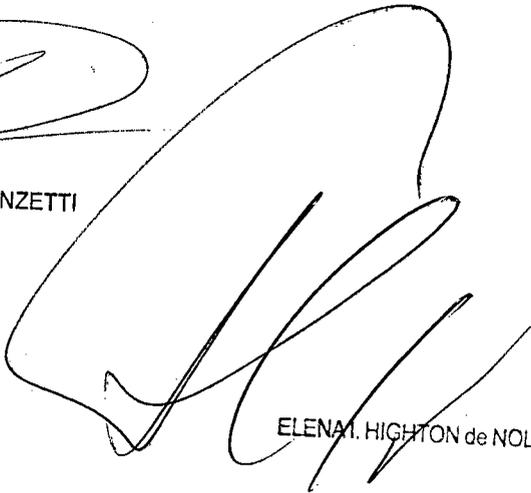
Por ello, se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios y, en consecuencia, se confirma la resolución del ente recaudador con el alcance expresado en el considerando 12 de la presente. Las costas de todas las instancias se distribuyen según los respectivos vencimientos (arts. 71 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.



RICARDO LUIS LORENZETTI



CARLOS S. FAYT



ELENA HIGHTON de NOLASCO



JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso ordinario de apelación interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por el **Dr. Víctor Ariel Roccatagliata**, con el patrocinio letrado del **Dr. Ignacio Mauro Markievich**. En el memorial de agravios fue representado por la **Dra. Cecilia Inés Curarello**, con el patrocinio letrado del **Dr. Ignacio Mauro Markievich**.

Traslado contestado por el actor, representado por el **Dr. Norberto M. Palacios Bacqué**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III**.

Intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.