

Jurisprudencia

Buenos Aires, 29 de agosto de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto al valor agregado. Determinación de oficio. Créditos fiscales impugnados. El organismo fiscal impugnó las operaciones con los proveedores de la recurrente sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la discordancia entre la actividad declarada por el proveedor y los supuestos bienes vendidos y servicios prestados, la ausencia de instalaciones y de medios de transporte para prestar los servicios facturados, así como también de compra de insumos para los mismos y, su inclusión en la Base APOC, elementos que –en su conjunto– lo llevaron a concluir sobre la inexistencia de las mismas. Doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal. La actora no aportó probanza alguna para acreditar la existencia de las operaciones impugnadas. Se confirma la resolución apelada. Fe & Fe S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires, a los días 29 del mes de agosto de 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A”, la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y el Dr. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente Nº 30.229-1 caratulado “FE & FE S.A. si recurso de apelación”.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 139/165 la actora interpone recurso de apelación contra la Res. 233/07 (*), de fecha 31 de agosto de 2007, por la que se impugna parcialmente el crédito fiscal declarado por los periodos julio de 2003 a marzo de 2004 del impuesto al valor agregado (I.V.A.), y se determinó de oficio los saldos a favor inferiores a los declarados en los periodos septiembre de 2003 a junio de 2004.

() Publicación textual del T.F.N.*

En primer lugar, efectúa una descripción de las actividades que realiza, y resume lo actuado en sede administrativa por el Organismo Fiscal para arribar a la determinación de oficio recurrida.

Manifiesta que la determinación apelada es ilegítima e improcedente y encuentra respaldo en la abundante documentación que obra en las actuaciones administrativas. Dice que al momento de realizar las operaciones impugnadas no podía oponérsele las supuestas desprolijidades de sus proveedores para cuestionar la realidad y validez de las operaciones comerciales efectuadas con ellos, ni podían esos datos ser interpretados como presunciones válidas para sostener que los proveedores involucrados y las facturas emitidas eran apócrifas, ni mucho menos para argumentar que las operaciones comerciales cuestionadas no existieron físicamente.

Señala que la apropiación del crédito fiscal depende del cumplimiento de requisitos sustanciales y formales establecidos en la propia ley del gravamen.

Agrega que como comprador de buena fe recibió y pagó las facturas que incluían el gravamen a proveedores que consideró legítimos y que le emitieron comprobantes que fueron verificados en todas las bases web de la A.F.I.P. y que arrojaron resultados favorables en cuanto a la validez de los

comprobantes y la inscripción de los proveedores. A pesar de ello, tres años después tomó conocimiento de las anomalías detectadas por la fiscalización que impugnó la deducción o el crédito fiscal.

Dice que el Organismo Fiscal en ningún momento admitió la utilización de presunciones para la determinación efectuada, y yerra el encuadre legal de la misma afectando su derecho de defensa al poner en evidencia la ilegalidad del procedimiento y la falta de sustento de su razonamiento lógico.

Agrega que si a partir de algunos hechos o datos que la A.F.I.P. tiene por ciertos se infiere o presume que el proveedor de que se trate es apócrifo y que, por lo tanto, las operaciones comerciales cuestionadas son fácticamente irreales, lo que se está haciendo no es ni más ni menos que un razonamiento lógico presuncional, aunque no esté expresamente regulado en la Ley 11.683, por lo tanto dicho razonamiento, para ser jurídicamente válido, debe ajustarse a las reglas que gobiernan este tipo de prueba presuncional e indirecta.

Expresa que en relación a sus proveedores, solicitó las constancias de inscripción emitidas por el organismo recaudador y asumió el costo administrativo para efectuar todas las consultas disponibles a los efectos de verificar su condición tributaria, no surgiendo ningún tipo de irregularidad.

Afirma que los códigos de actividad que figuran en las constancias de inscripción emitidas por el Organismo Fiscal son coincidentes con los conceptos facturados a su parte, y que la alegada incapacidad operativa es una cuestión cuyos datos pueden resultar sumamente relativos por el tipo de actividad que desarrolla.

Con relación a la dificultad para ubicar a los proveedores, destaca que las tareas de verificación de los domicilios fiscales son de fecha posterior a las operaciones efectuadas por la empresa y que se omitió verificar otros domicilios. De las actuaciones administrativas –agrega– surge la escasa actividad desplegada por el Organismo Fiscal para ubicar y hacer comparecer a los proveedores, máxime teniendo en cuenta las amplias facultades con las que por ley cuenta para ello.

Expresa que el hecho de que algunos proveedores hayan sido incluidos en la Base APOC no es un extremo que le pueda ser opuesto, ya que en el momento en que se realizaron las operaciones comerciales cuestionadas se cumplieron todas las disposiciones vigentes respecto de la forma en que debe emitirse y los datos que debe contener la documentación respaldatoria, la forma en que debe cancelarse, consultas en la página web del organismo recaudador de la C.U.I.T. y de la situación del proveedor emisor del comprobante.

Agrega que en todos los casos en los que llevó a cabo la consulta a las bases de A.F.I.P. sus proveedores no figuraban en la nómina como apócrifos, por lo que nada le impedía comerciar con ellos, y más aún cuando el Fisco reconoció como válidas las facturas extendidas por los mismos proveedores que ahora cuestiona.

Considera que si cumplió con todos los recaudos legales exigibles en el momento de realizar las operaciones, no puede ponerse en duda la validez formal de la documentación acompañada o cuestionar la operación comercial pertinente, y que si alguno de los proveedores no cumplió con sus obligaciones o fue incluido con posterioridad dentro de la Base APOC, esa responsabilidad por su eventual incumplimiento no puede serle imputada ni trasladada a su parte.

Destaca que en ningún momento el Organismo Recaudador cuestionó las operaciones de venta, por lo que si las operaciones de compra no hubieran existido, se produciría una inconsistencia material entre la mercadería recibida por cada proveedor y la vendida.

Reitera que las operaciones de compra existieron, las verificaciones se realizaron, ninguno de los proveedores aparecía en la base de datos de la A.F.I.P. como apócrifo y la mercadería comprada se pagaba con los medios de pago autorizados y siguiendo el circuito económico fue exportada a sus clientes, por lo que resulta infundada la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal.

Sostiene que corresponde al Fisco controlar la idoneidad del proveedor y si el resultado es negativo puede suponer el carácter apócrifo de la factura, desplazándose en ese caso la cuestión fáctica al contribuyente quien deberá acreditar la veracidad de los hechos.

Agrega que la prueba indiciaria recolectada por el Fisco Nacional no es suficiente para considerar inexistente al proveedor porque lo que en realidad debería probar el Fisco es la connivencia o el conocimiento del adquirente acerca de la maniobra. En el mismo sentido, si la documentación de la venta es regular, no basta la afirmación de que el vendedor es ficticio porque lo contrario sería como admitir que la autoridad de aplicación pueda manipular las normas del Derecho Tributario Sustantivo a su antojo por razones de oportunidad, desplazando al mismo tiempo la carga de la prueba y la carga del tributo.

Entiende que si una ley vigente y operativa no impone un deber de contralor sobre la conducta fiscal de terceros contratantes a cargo de los contribuyentes, estos de ningún modo pueden resultar afectados por dicha conducta fiscal, y que si un proveedor cumple o no con sus deberes materiales y formales de índole fiscal, este extremo debiera tener efectos neutrales respecto del contribuyente inspeccionado o en curso de determinación de oficio.

Con relación a la validez fiscal de los comprobantes recibidos, señala que las normas aplicables han sido modificadas, por lo que hasta que sean reglamentadas la única responsabilidad de los compradores, locatarios o prestatarios será la de constatar que aquélla reúna los requisitos que los usos y costumbres comerciales le han impuesto, con la salvedad de los requisitos exigidos por la ley para computar el crédito fiscal del I.V.A.

Impugna el proceder del Organismo Fiscal por arbitrario e inconstitucional, y –reitera– que al momento de contratar no surgía ningún tipo de irregularidad respecto a los contribuyentes con quienes contrató, por lo que no se puede desconocer dicha circunstancia e invocar como único fundamento que los proveedores figuran en la Base APOC para impugnar las operaciones, toda vez que no tuvieron ni tendrán ninguna posibilidad de defensa para evitar ser incluidos en la misma.

Cuestiona que la falta de presentación de la declaración jurada o la presentación sin movimientos de su proveedor autorice a inferir en modo unívoco que la operación realizada no ha existido y por ende justifique la impugnación del gasto o del crédito fiscal computado. Ello por cuanto el hecho cierto tenido en vista por el organismo recaudador puede ser interpretado en más de un sentido para arribar a otra conclusión probable, es decir, que la operación existió mas no fue declarada por dicho proveedor en sus propias declaraciones juradas.

Sostiene que en materia imponible, no sólo importa que la documentación respaldatoria sea formalmente válida, sino además poder demostrar la real existencia de la operación comercial que ella refleja, situación que no ha sido discutida en Autos y que fue lo que intentó demostrar en sede

administrativa, pero la apelada lo único que invoca para negar la realidad fáctica son subjetividades y afirmaciones dogmáticas carentes de respaldo probatorio alguno.

Insiste que si bien el Organismo Fiscal aduce que quedó demostrado que los supuestos proveedores de las mercaderías adquiridas son apócrifos, en su caso, contrariamente a esa afirmación dogmática, no ha podido encontrarse una sola inconsistencia, ya que la mercadería fue adquirida a quien se encontraba en condiciones de vender, se facturó y se abonó conforme lo indica la ley; la operatoria fue asentada en los libros contables pertinentes todo como la ley lo imponía. De tal forma no posee elementos objetivos y probados como para presumir que las operaciones comerciales no existieron.

Reitera que no puede pretenderse que responda por las irregularidades de sus proveedores o que deba demostrar de dónde salió y cómo adquirió el proveedor la mercadería que compró, porque eso pondría en su cabeza una prueba que no tiene manera de producir, transformándolo en un fiscalizador más de la A.F.I.P., máxime teniendo en cuenta el tiempo transcurrido entre que se efectuaron las operaciones y el cuestionamiento formulado por el Organismo Fiscal.

Del análisis de la labor fiscalizadora sobre cada uno de sus proveedores impugnados, concluye que no existen motivos jurídicos, razonables y probados como para poder sostener legalmente las impugnaciones efectuadas, lo que implica revocar la resolución en crisis.

Plantea la nulidad de la resolución en recurso, por carecer de motivación y causa, contraviniendo lo dispuesto en el art. 7, inc. b) y e) de la Ley 19.549. La resolución adolece de causa, dice, por cuanto que se tienen por inexistentes hechos acreditados y se invoca el derecho en forma falaz, lo que implica la imposibilidad de defenderse en forma cabal, afectando su derecho de defensa en juicio, de raigambre constitucional.

Considera que en el procedimiento administrativo, dados los principios que lo inspiran, tiene prevalencia el principio inquisitivo sobre el dispositivo y la aplicación del principio de la verdad material por encima de la verdad formal, y que en el caso de marras, es indudable que nos encontramos en presencia de una de las causales de nulidad absoluta previstas en el art. 14, incs. a) y b) de la Ley 19.549; además de significar una flagrante violación del derecho de defensa en juicio al desconocer los hechos acreditados en el expediente administrativo e invocar el derecho aplicable en forma absolutamente errónea.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 176/185 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido y, por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirme la resolución apelada, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 199 se abre la causa a prueba. A fs. 211 se tiene por desistida de la prueba ordenada y a fs. 218 se clausura el periodo probatorio. A fs. 224, se elevan los Autos a conocimiento de la Sala "A". A fs. 227 se ponen para alegar, obrando a fs. 232/233 el alegato de la demandada, y a fs. 234/236vta. el de la parte actora.

Finalmente, a fs. 239 pasan a sentencia.

IV. Que en primer lugar, por una razón de lógica precedencia debo expedirme sobre los planteos dirigidos a obtener una declaración de nulidad de la resolución apelada con sustento en la falta de motivación y de causa.

La ley ritual establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicia con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa.

De esta manera el procedimiento permite la intervención del administrado, quien podrá exponer su defensa, ofrecer pruebas y solicitarlas, alegar y por último, exigir que el acto contenga expresa consideración de sus argumentos y de las cuestiones que fueran conducentes a la solución del caso. Como con acierto señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine, “La intervención del imputado y la posibilidad de presentar descargo y ofrecer pruebas tienden a hacer efectivo el principio llamado del “debido proceso legal”, que se manifiesta mediante la garantía de la defensa en juicio, asegurada por el art. 18 de la Constitución Nacional (cfr. “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Editorial Lexis Nexis, pág. 456). Es por ello que la ley establece los pasos procesales que serán de cumplimiento obligatorio por parte del organismo fiscal. En esa dirección, el accionar contrario acarreará indefectiblemente la nulidad de la resolución dictada en consecuencia.

En ese sentido, la Ley 19.549, de aplicación supletoria en la materia, distingue los requisitos formales (art. 8) y los sustanciales (art. 7) sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos requisitos, y establece que son requisitos esenciales del acto administrativo, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad.

Preciso es recordar que el inc. e) del art. 7 de la Ley 19.549 recoge la postura amplia que sobre la motivación había expresado un sector importante de nuestra doctrina nacional y exige que todo acto administrativo “Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando además, los recaudos indicados en el inc. b) del presente inciso” (alude a la causa).

Comparto la idea expuesta por el Profesor Hutchinson en el sentido que la motivación aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular responde a la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que pueda conocer efectiva y expresamente los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (Hutchinson, T, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Tº 1, pág. 159).

Asimismo, dicha obligación reposa en los principios republicanos que exigen juridicidad y razonabilidad e imponen a la administración la obligación de explicar sus actos.

No cabe duda que para nuestra ley, todos los actos necesitan ser motivados, concepto que se desprende del citado inciso, en tanto expresa que el acto administrativo deberá exponer “en forma concreta las razones” que llevan a su dictado y su alcance variará según los casos y circunstancias.

En definitiva, la motivación es la manifestación y justificación del comportamiento jurídico administrativo y si bien no debe confundírsela con la causa, pues esta constituye los antecedentes de hecho y derecho del acto, se encuentran entrañablemente vinculadas a punto tal que el vicio de uno y otro no es indiferente para la existencia conjunta. En ese sentido, un acto podrá ser muy motivado, pero

si la causa es ilegítima o falsa, de nada servirán las frases que lo justifiquen y motiven (vid. Coviello, Pedro José, "La Motivación del acto administrativo como medio de control judicial del ejercicio de las potestades discrecionales", en "El Control de la Actividad Estatal, 1. Asociación de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 2016, pág. 130 y sgtes).

Definida así la motivación la defensa debe ser rechazada, en tanto más allá de las manifestaciones vertidas en contrario, de la simple lectura del acto en crisis se desprenden claramente las explicaciones respecto a los elementos tenidos en cuenta para llegar a la conclusión inserta en su parte resolutive. En definitiva, los agravios se emparentan más con la discrepancia con las conclusiones del juez administrativo que con la ausencia de motivación.

En la misma dirección no pueden acogerse sus planteos sobre la falta de causa, pues sus argumentos se dirigen a cuestionar el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada por la administración, los que eventualmente pueden o no compartirse, y que acarrearán en su caso la revocación, pero no su nulidad.

En consecuencia, corresponde rechazar la defensa de nulidad opuesta, con costas.

VI. Que sentado lo que antecede, corresponde entonces establecer la procedencia del ajuste efectuado por el ente fiscal.

Como quedó dicho y surge de las actuaciones administrativas, la actora tiene como actividad principal la elaboración de pescados de mar, crustáceos y productos marinos N.C.P., con fecha de cierre de ejercicio el 30 de junio.

Conforme se desprende del informe final de inspección (fs. 474/478 cuerpo 3, I.V.A.) y en lo que aquí interesa, analizadas las bases del Organismo Fiscal y de la circularización a proveedores e imprentas, se observaron operaciones realizadas con determinados proveedores, presuntamente apócrifos.

A tal fin, resulta imprescindible efectuar una descripción de la actividad llevada adelante por el ente fiscal y de los elementos colectados para proceder a la impugnación de las operaciones que la recurrente no conformó.

a) Cooperativa de Trabajo Mar Can LTDA.: conforme surge del informe final, de la fiscalización que se le realizara no se pudo constatar la existencia de la firma en ninguno de los domicilios consignados. Asimismo se observó que presentó solamente las DD.JJ. del I.V.A. correspondientes a los tres primeros meses desde su inscripción con saldo a favor, y se constató que no existen DD.JJ. desde el período 05/2003 (fs. 07, cuerpo 0.I. Nº 61992-2 de este proveedor). También observaron que no cuenta con bienes registrables y no posee cuentas bancarias (fs. 91/109, cuerpo 1, I.V.A.). Por último destacaron que en relación a este proveedor, no fue aportada por la contribuyente la forma de cancelación de las facturas de compras.

b) Cooperativa de Trabajo Saborin LTDA.: del informe final que obra en el cuerpo de fiscalización correspondiente surge que la inspección solicitó que se disponga su inclusión en la Base Apoc, en virtud de haberse detectado que es un contribuyente sin autorización del I.N.A.E.S. para funcionar como cooperativa (fs. 11, cuerpo de investigación de este proveedor). Asimismo, del análisis efectuado los fiscalizadores observaron que si bien presenta declaración jurada (DD.JJ.) de I.V.A., los importes de débitos y créditos fiscales son similares y no surge de las mismas saldo a ingresar, arrojando siempre saldo a favor. También destacaron que no posee bienes registrables ni cuentas bancarias (fs. 114/130,

cuerpo 1, I.V.A.). Finalmente, resaltaron que respecto a esta cooperativa no fue suministrada la modalidad de cancelación de las facturas de compra por parte de la recurrente.

c) Diriam S.A.: los inspectores concurrieron al domicilio fiscal de la firma, que es también su domicilio comercial, y constataron que allí funciona la empresa Dolfish S.R.L. (proveedor cuyas operaciones también fueron observadas) y que no se tiene conocimiento de que funcionara en ese lugar la empresa fiscalizada. Analizada la información que surge de las bases de A.F.I.P., se observó que si bien presenta declaraciones juradas de I.V.A., se consignan débitos y créditos similares, y no presentó DD.JJ. del impuesto a las ganancias desde su fecha de inscripción en junio de 2003, no tiene bienes registrables ni declaró personal en relación de dependencia. Si bien posee una cuenta bancaria correspondiente al Citibank, sólo registra acreditaciones en los meses de octubre a diciembre de 2002 y hasta enero de 2003, es decir, no las tiene en los meses en que efectuó operaciones con la verificada, y desde el período desde el cual se inscribió ya no posee movimientos.

Asimismo, explicaron que de otra inspección llevada a cabo en la División Fiscalización Nº 2 de la A.F.I.P.-D.G.I., el análisis de este proveedor derivó en el informe que llevó a incluirla en la base APOC (fs. 161/163, cuerpo 1, I.V.A.).

Los requerimientos dirigidos al presidente de la firma Sr. Isidoro Cohen fueron devueltos por correo por domicilio “desconocido” o “inexistente”. Tampoco pudieron notificarlo personalmente, advirtiéndose que el domicilio fiscal figura como terreno baldío.

Del análisis del listado de formas de cancelación acompañado por la actora y sobre el cual fueran aportados por el Banco de la Provincia de Buenos Aires fotocopia de los cheques emitidos, se observó que dichos valores fueron cobrados por terceras personas físicas y sociedades, y se desconoció en todos los casos a la firma Diriam S.A., la cual no consta en la mayoría de los endosos realizados en los cheques, y se observó también que los mismos no habían sido emitidos a su nombre, tal como lo establece la Res. Gral. A.F.I.P. 1.547/03.

Por último, fue solicitada a la División Revisión y Recursos Sección Devoluciones que informara los pedidos de devolución de las facturas impugnadas correspondientes a los proveedores impugnados, y se procedió a efectuar papeles de trabajo de los mismos (fs. 412/413, cuerpo 3, I.V.A.). Seguidamente, con las diferencias determinadas fueron confeccionadas planillas con los ajustes efectuados por la inspección, y con posterioridad a ello se observaron diferencias en cuanto a la impugnación efectuada por medios de pago, conforme la Res. Gral. A.F.I.P. 1.547/03, por la cual la actora había solicitado reintegros por exportación, por lo que si bien no se modificaba el ajuste total por impugnación de créditos fiscales, sí sufría una variación los motivos de impugnación, por lo que se confeccionó hoja de trabajo con la determinación total del ajuste y se notificaron las planillas rectificativas (fs. 454/458, cuerpo 3, I.V.A.).

Con sustento en esos elementos se concluyó que las facturas aportadas eran apócrifas, impugnándose en consecuencia las operaciones efectuadas con los proveedores.

VII. Que en atención a lo expuesto, el tema en debate queda circunscripto a una cuestión de hecho y prueba, a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente. En efecto, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, en orden a destruir los fundados elementos colectados por la administración.

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Romane SA c/D.G.I. s/recurso directo de organismo externo" de fecha 29/10/2015 en donde se señaló que "... 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, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº 43037/2011, in re "Lim Sur S.A. (TF 24762-I) c/D.G.I.", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/EN.-A.F.I.P. D.G.I.-Resol. 370/08 s/D.G.I.", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº 32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/D.G.I.", del 29/11/2012).

"... que 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. esta Sala, in re 'Molinos Río de la Plata S.A. c/A.F.I.P. D.G.I. (Resol. 247/06) s/proceso de conocimiento', del 3/7/12; y "Cereales Acebal S.A. c/A.F.I.P. (TF 30769-I) c/D.G.I.", del 11/9/12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera S.A.", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)".

Por último, no puede dejar de mencionarse un reciente pronunciamiento de la Sala V del mencionado Tribunal, que resulta sumamente esclarecedor sobre el tema en cuestión, donde se puntualizó que "... para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora. Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del juez administrativo, debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables ..." (conf. CNACAF Sala V "Noble Argentina S.A. c. EN-A.F.I.P.-D.G.I. s/Dirección General Impositiva" de fecha 23/05/18).

VII. Que, en esta inteligencia resulta pertinente destacar que la defensa del actor a lo largo de todo su escrito recursivo consiste fundamentalmente en sostener que las facturas impugnadas cumplen con los requisitos formales exigidos por la normativa vigente.

Al respecto, cabe destacar que si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos). El organismo fiscal impugnó las operaciones con el proveedor de la recurrente sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la discordancia entre la actividad declarada por el proveedor y los supuestos bienes vendidos y servicios prestados, la ausencia de instalaciones y de medios de transporte para prestar los servicios facturados, así como también de compra de insumos para los mismos y, finalmente,

la inclusión de aquél en la Base APOC, elementos que –en su conjunto– llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

VIII. Que, finalmente, es menester traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en numerosos pronunciamientos (vid, por todos “Impulso S.A.”, 27/3/98), en la que se sostuvo que “de la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la ‘doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal’”. En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en la causas “ADM Argentina S.A.” y “Molinos Río de la Plata S.A.” de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció 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 I.V.A.), 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”.

En esta inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

En virtud de lo expuesto, debe destacarse que la actora no aportó probanza alguna para acreditar la existencia de las operaciones impugnadas, toda vez que se le dio por decaído su derecho a producir la prueba informativa atento a que, pese a contar con amplias posibilidades para su impulso, no solicitó la reiteración de los oficios una vez vencido el plazo para su contestación (vide fs. 211).

Por ello y en orden a lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales julio de 2003 a marzo de 2004, con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Rechazar la defensa de nulidad articulada en autos, con costas.
2. Confirmar la Res. 233/07 (*) apelada en autos, con costas.

() Publicación textual del T.F.N.*

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 1.º 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.