



## TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, a los 27 días del mes de *diciembre* de 2018, reunidos los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8º Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9º Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7º Nominación) para resolver el expediente N° 28.103-I, caratulado: "VILLARREAL LUIS ANDRÉS s/ recurso de apelación" y sus acumulados N°s 33.091-I y 33.092-I.

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 351/363vta., 1146/1170 vta. y 1755/1778 se interpusieron recursos de apelación contra las resoluciones 117/2006, 184/2008 y 185/2008.

Por la primera (Res.117/06), se determinó de oficio el impuesto al valor agregado (IVA), períodos fiscales 1/2002 a 8/2004, con más los intereses resarcitorios y se hizo constar la reserva de aplicar sanciones hasta que exista sentencia penal firme (cfme. arts. 18 y 20 de la Ley 24.769).

Por la segunda (Res. 184/08), se determinó de oficio el impuesto a las ganancias (IG) por los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006, y se intimó su pago con más intereses resarcitorios. Se hizo constar la reserva de aplicar sanciones hasta que exista sentencia penal firme (cfme. arts. 18 y 20 de la Ley 24.769), por los períodos fiscales 2004 y 2005, y se aplicó una multa de 4 veces el impuesto determinado por el período fiscal 2006, de conformidad con el art. 46 de la Ley 11.683 vigente al momento de los hechos.

Por la última (Res. 185/08), se determinó de oficio el impuesto al valor agregado (IVA), de los períodos 9/2004 a 11/2006, y se intimó el pago con más los intereses resarcitorios y se hizo constar la reserva de aplicar sanciones hasta que exista sentencia penal firme (cfme. arts. 18 y 20 de la Ley 24.769).

La recurrente se agravó -principalmente- porque la imputación efectuada por el fisco sobre el hecho imponible no refleja la realidad económica y la verdad material de lo acontecido, dado que su actividad es la venta de tarjetas telefónicas por intermediación entre grandes compañías de telefonía como son Telefónica de Argentina S.A. y Telecom S.A., y vendedores minoristas, que son en su mayoría kioscos, locutorios, almacenes habilitados, etc., mientras que el hecho que le imputa el fisco es la modalidad utilizada para reflejar la comisión ganada por el telecentrista o el subdistribuidor.

Manifestó que el fisco habría interpretado estos hechos como una apropiación de créditos fiscales, como consecuencia de la operatoria llevada a cabo, según la cual faltarían los comprobantes correspondientes.

Al respecto, aclaró que las empresas expendedoras de tarjetas telefónicas, Telecom, Telefónica, etc., fueron las que le recomendaron la forma de operar y que no le hacen firmar

ningún comprobante al retirar las tarjetas y el único comprobante de venta es el que se emitió electrónicamente y que se registra en el libro IVA Ventas y el que corresponde al depósito bancario. Expresó además que los volúmenes de venta que se producen tornan imposible obtener los comprobantes, y que tampoco es responsable de la falta de registro de las ventas del telecentro.

Ley

Por otra parte, expresó que la ley 23.349, aplicable al caso, nada establece sobre la operatoria y mantiene un vacío legal respecto de la forma de proceder.

Afirmó que las comprobaciones de la auditoría fiscal fueron superficiales y que la determinación efectuada no posee fundamento válido.

Sostuvo que se distorsionó el hecho imponible, al sustituirse el sujeto pasivo obligado al pago, además de que se produciría una doble imposición, puesto que no se impugnaron los medios de pago sino que se desestimaron las ventas, responsabilizando a la recurrente.

Se agravó de que el fisco haya utilizado como base de cálculo del ajuste un hecho irreal al tomar al contribuyente como como titular de locutorios o kioscos de venta minorista de tarjetas telefónicas, hecho que niega.

Impugnó la aplicación y liquidación de intereses calculados por la AFIP por no ajustarse a la realidad de los hechos y basarse en una interpretación errónea de la ley aplicable.

Finalmente, hizo reserva del caso federal y solicitó que se haga lugar a la apelación planteada, con costas.

II. Que a fs. 392/405, 1179/1198 y 1788/1802 se presentó el fisco nacional, contestó el traslado de los recursos interpuestos y acompañó los antecedentes administrativos. Hizo reserva del caso federal y solicitó la confirmación de los actos apelados en todas sus partes, con costas.

III. Que a fs. 421/421vta. se declaró la improcedencia formal del recurso interpuesto, con costas, con relación al Expte. N° 28.103-I, cabeza de los presentes actuados.

A fs. 507/509vta. la Sala IV de la CNCAF, revocó la sentencia apelada, con costas en el orden causado y tuvo por presentado en tiempo el recurso incoado por la recurrente.

A fs. 1808/1808vta. el Tribunal en Pleno decidió acumular el Expte. N° 33.092-I al que lleva el número 33.091-I y a fs. 1837/1837vta., el Expte N° 33.091-I -y su acumulado- fueron acumulados al Expte. N° 28.103-I.

IV. Que con relación a la prueba, el período probatorio fue abierto a fs. 521, y clausurado a fs. 1868, momento en el que se elevaron los autos a consideración de la Sala C y se los puso para alegar, haciendo uso de su derecho el ente fiscal a fs. 1870/1876vta. y la actora a fs. 1877/1885vta. Finalmente, a fs. 1887 pasaron los autos a sentencia.

V.- Que de los informes finales de inspección, de los antecedentes administrativos de la causa que corren por cuerda separada (v. fs. 96/115, Cpo. Ppal. 1 IVA -reiterados a fs. 458/502, Cpo. Ppal. 3 IVA y 73/117, Cpo. Ppal. Imp. Gcias.-) y de las resoluciones apeladas, surgió que la actora se encontraba inscripta en "servicios relacionados con la electrónica y las



comunicaciones" como actividad principal y distribuía tarjetas telefónicas y saldos virtuales para carga a celulares de la empresa Telecom Personal SA.

De la información de esta última empresa, pudo conocerse que la distribución de tarjetas de telefonía celular en soporte físico fue realizada -a través de la empresa unipersonal- hasta 12/2004, centrándose en la distribución de saldos virtuales, a través de medios electrónicos desde 1/2005.

A su vez, el contribuyente era socio de la firma 3E Ingeniería SRL junto a su cónyuge que posee el 50% de las cuotas sociales de dicha empresa y a través de la misma distribuía el resto de los productos existentes en el mercado. Se consignó que la actividad en cabeza del contribuyente, se vio disminuida desde mediados del año 2006, traspasando gran parte de su actividad comercial a esta firma (v. fs. 12, Cpor. Ppal. Gcias., ant. adm.).

Con relación a la operatoria, la entrega de las tarjetas mediante el soporte físico se realizaba de la siguiente forma: el inspeccionado efectuaba el pedido y pagaba el producto solicitado, Telecom Personal SA verificaba el pago y remitía las tarjetas de carga mediante la empresa Prosegur SA a las localidades de Santa Fe y Reconquista, donde eran retiradas por el distribuidor. En la modalidad de distribución de saldos virtuales, el mayorista informaba a Telecom Personal SA la cantidad de saldo virtual que adquiriría, realizaba el pago y se lo comunicaba al ejecutivo comercial de la compañía, quien verificaba los depósitos. Luego, se emitía la factura y se acreditaba el equivalente en minutos en la cuenta del mayorista. Una vez acreditado el monto adquirido por el mayorista, éste ingresaba para distribuirlo a sus puntos de venta.

Respecto a la modalidad de facturación utilizada, el ente fiscal detectó la existencia de los siguientes actores en la cadena de distribución: a) la empresa de teléfonos que entregaba las tarjetas o transfería los saldos virtuales al inspeccionado, previo pago de los mismos, que eran utilizadas en la carga de saldos en teléfonos o transmisión de saldos virtuales de cargas vía internet. La empresa telefónica emitía una factura tipo A, por el valor de los productos entregados, en la cual detraía la retribución (comisión) que percibiría el verificado; b) la empresa encargada de la distribución (Luis Villarreal) emitía un comprobante a la empresa de telefonía por el servicio de distribución. Luis Villarreal declaraba el débito fiscal y la empresa de teléfonos computaba su monto de crédito fiscal. La comisión percibida (IVA incluido), representaba el 13,50% del valor de los productos distribuidos, en el caso de la empresa Telecom Personal SA., esta comisión tuvo variaciones de uno a dos puntos porcentuales durante los períodos verificados; c) el próximo actor, en la distribución es el telecentro (minorista) o un subdistribuidor. La ganancia de estos últimos, estaba representada por un porcentaje (IVA incluido), que variaba entre el 7% y el 10 u 11% en los productos de la empresa Telecom Personal SA.

La operatoria correcta de la actividad -según el fisco- sería que todos los subdistribuidores o telecentristas emitieran su comprobante a Luis Villarreal por la comisión <sup>conforme</sup> de distribución de los productos telefónicos (cfme. Dict. DAT 77/02). Ello así, afirmó que el débito fiscal del IVA del Sr. Villarreal es la comisión que le facturaba a Telecom y el crédito

fiscal en IVA "debería" ser la comisión de los telecentristas o subdistribuidores (sic), mientras que la modalidad utilizada por la actora para reflejar la comisión ganada por el telecentrista o por el subdistribuidor, era incorporar estos importes con signo negativo en las facturas de ventas que emitió, detallando los productos entregados. Destacó que en pocas oportunidades, el contribuyente tenía en su poder un comprobante emitido por un telecentro o subdistribuidores que reflejara la comisión ganada por su participación en la cadena de distribución, lo que hizo que se apropie de crédito fiscal sin el correspondiente comprobante, que debió ser emitido por el telecentrista y/o subdistribuidor en el momento de generarse el hecho imponible en el IVA.

Se observó que luego de agosto de 2004, y por incidencia de la fiscalización efectuada, donde se marcaron las inconsistencias observadas en materia de facturación, se incrementaron las facturas dadas por los telecentristas o subdistribuidores; sin perjuicio de lo cual se advirtió un importante incremento en el uso de facturas apócrifas.

Al detectarse esta modalidad para reflejar la comisión ganada por el telecentrista o el subdistribuidor, el propio contribuyente autogeneró créditos fiscales/gastos mediante facturación propia por comisiones y mediante la utilización de facturas apócrifas emitidas por supuestos distribuidores.

Se realizaron tareas de auditoría, solicitando información a los prestadores de servicios de intermediación (telecentros y subdistribuidores que representan alrededor del 85% del total de crédito fiscal declarado) a efectos de corroborar la veracidad de los créditos fiscales y evitar doble imposición ante la posibilidad que ciertos prestadores de servicios asuman como débitos fiscales los importes negativos de los comprobantes emitidos por el fiscalizado, obteniéndose como resultado lo siguiente:

**\*Autogeneración de créditos fiscales y gastos mediante el uso de facturación de venta propia:**

**1.- Roberto Gabriel Gómez:** No presentó declaraciones juradas, no posee bienes registrables, es titular de una cuenta bancaria en el BBVA Banco Francés SA donde no existe información de movimientos de fondos registrada en el sistema. No se recibió el requerimiento enviado por correo, pues se informó que el Sr. Gómez no vivía allí y se desconocía su paradero y actividad actual. El monto de las operaciones que dice haber realizado Luis Villareal con el mencionado asciende por el período 12/2002 a 8/2004 a \$ 1.458.245,07.- (crédito fiscal computado: \$ 316.594,48.-), mientras que de los comprobantes emitidos por el inspeccionado, surge que las comisiones otorgadas al Sr. Gómez ascienden al 13% del monto de tarjetas distribuidas, por lo que el importe total de las transacciones comerciales fue de \$ 13.652.611,92.- en el lapso de 21 meses. Por lo tanto, el fisco consideró que el contribuyente no pudo demostrar la realidad de las operaciones comerciales con el Sr. Gómez, por otros medios, no aportando otras pruebas relativas al cumplimiento de la normativa vigente respecto a los medios de pago.

Además, se tuvo en cuenta que el Sr. Villarreal incorporó en el período fiscal 9/2004, la comisión ganada por el telecentrista o el subdistribuidor, consignando importes con signo



negativo en las facturas de venta que emitió, detallando los productos entregados, hecho que generó la apropiación de crédito fiscal sin el correspondiente comprobante. El monto de las operaciones que afirmó haber realizado el contribuyente con el Sr. Gómez ascendió por el período 9/2004 a \$ 52.000 (IVA incluido) y un total de tarjetas distribuidas de \$ 400.000.-, esto es, que las comisiones otorgadas a Gómez asciendieron al 13% del monto de tarjetas distribuidas, desestimándose créditos fiscales autogenerados por un importe de \$ 9.024,80.-

**2.- HR Común de M. Robledo:** El Sr. Manuel Robledo informó que no realizó operaciones comerciales con las firmas Villarreal, Luis Andrés ni con 3E Ingeniería SRL durante el período 1/1/2001 hasta la fecha en que contestó la circularización (v.fs. 1133 y 1134, Cpo. Aux. Circularizaciones 6, IVA, ant. adm.), por lo que se desestimaron los créditos fiscales.

**\* Utilización de facturas apócrifas:**

**3.- Mani Cours y Dognnitton S.A.:** Ambas sociedades poseían los mismos accionistas (Sras. Laura Villamea y Patricia Olivera). Se constató que la firma Mani Cours S.A. nunca funcionó en el domicilio fiscal declarado, en donde se informó que el titular del negocio era el Sr. Weber, dedicado a la venta de cotillón y que anteriormente la actividad correspondía al rubro librería. No surgió de las bases informáticas que dicha firma poseyera bienes registrables, ni cuentas bancarias. De la observación de las declaraciones juradas de IVA surgieron débitos y créditos fiscales similares siendo los más significativos los de 12/2002 (\$ 260,68.-) hasta 1/2004 (\$ 261,06.-) y, posteriormente, en cero (v. fs. 1040 a 1052 y 1058 a 1082, Cpo. Aux. Circularizaciones 6, ant. adm.). De las consultas a las bases informáticas de las integrantes de ambas sociedades resultó que no poseen bienes registrables ni cuentas bancarias. En el domicilio declarado de Dognnitton S.A. se encontró un galpón del cual se informó que era utilizado como depósito. No pudo localizarse la numeración informada como domicilio de las integrantes de ambas sociedades. Se constató que el barrio de la localidad era de viviendas precarias y los vecinos no conocían a las personas indicadas. Solicitado al Sr. Villarreal sobre la modalidad y representante de ambas firmas, afirmó que el representante era el Sr. Marcos González con domicilio en la ciudad de Corrientes, que realizaba el pedido vía telefónica, depositaban el importe de las tarjetas en su caja de ahorro del Bco. Francés SA de las localidades de Formosa y Corrientes, él les remitía las tarjetas por transporte o las retiraban en el depósito de Telecom en Corrientes y los saldos virtuales se transferían por Internet, luego le enviaban las facturas de Mani Cours SA y Dognnitton SA. El actuante se apersonó en la localidad de Corrientes y ante indicaciones verbales del Sr. Villarreal sobre la localización del domicilio del Sr. González, éste fue ubicado, manifestando que conocía al Sr. Luis Villarreal por haberlo visto en una sola oportunidad y que no conocía a la firma 3E Ingeniería S.R.L. Respecto de las operaciones comerciales que habría realizado con la recurrente, agregó que en dos o tres oportunidades en el año 2002, compró tarjetas telefónicas al Sr. Luis Villarreal, por montos no superiores a \$ 1.000.- Manifestó también que no conocía al Sr. González ni a las firmas mencionadas (Mani Cours SA y Dognnitton SA). El recurrente no aportó documentación que avalara los movimientos de dinero con ambas

firmas relacionadas con la distribución de tarjetas telefónicas, ni tampoco la forma de pago de las operaciones respaldadas con facturas con el punto de ventas 0002 de Dognnitton S.A., a través de las cuales, ésta le vendió rollos de alfalfa, alimento para hacienda, etc. (v. fs. 153 a 157 del Cpo. Aux. Comprobantes 1, IVA ant. adm.). Por lo expuesto, las facturas fueron encuadradas como "ideológicamente falsas" y se entendió que ante la existencia de indicios precisos y concordantes recolectados como la falta de capacidad operativa para prestar servicios, no poseer cuentas bancarias, no poseer personal en relación de dependencia, no encontrar a persona alguna vinculada, etc, se invirtió la carga de la prueba, debiendo el contribuyente acreditar la realidad de las operaciones.

**4.- Distritel de Argentina SRL:** Con la documentación que se obtuvo de la firma, se confeccionó una planilla con el detalle de las operaciones registradas en los subdiarios de IVA, las que luego fueron cotejadas con las operaciones declaradas por el inspeccionado, surgiendo diferencias entre los créditos fiscales autogenerados por el verificado y lo computado como débito fiscal por Distritel Argentina SRL, por un importe de \$ 14.519,73.- El asesor impositivo de la firma manifestó que la relación comercial entre ambas comenzó al no poseer Distritel de Argentina SRL cuenta en Telecom, por lo que retiraba de la sucursal Rosario de Telecom a través de la cuenta de Luis Villarreal, pagando el valor de las tarjetas menos las comisiones a Telecom y, posteriormente, le pagaba a Luis Villarreal, por su intermediación, el spread por la diferencia de las comisiones. Por lo tanto, se consideró que el verificado imputó una mayor comisión ganada por Distritel de Argentina SRL que lo computado como ganancia por esta última.

**5.- Mariano Andrés Leone:** El proveedor aportó libros de IVA Compras y Ventas y del cotejo con lo computado por el verificado surgieron diferencias al no reconocer el Sr. Leone todas las operaciones comerciales, por lo que se desestimaron los créditos fiscales de operaciones desconocidas.

**6.- Diego Aníbal Rivero:** No fue localizado en su domicilio fiscal. De la consulta a las bases informáticas surgió que el Sr. Rivero era empleado en relación de dependencia en empresas dedicadas a la construcción. De los archivos de la firma Casco Constructora SRL, se informó que el Sr. Rivero trabajó allí desde el mes de 6/2004 a 8/2005 como ayudante de albañil, exhibiéndose la ficha de empleado donde constan sus datos. En actas recibidas por agentes de la División Investigación de la Dirección Regional Rosario, se hizo constar que fue localizado, resaltándose que no se dedica a la actividad de distribución de tarjetas telefónicas y no conoce al Sr. Villarreal. De las bases informáticas se detectó que no posee bienes registrables ni cuentas bancarias, que tiene presentaciones de declaraciones juradas en el IVA de las que surgió que los débitos y créditos fiscales son por importes similares. Se declararon operaciones en el impuesto a las ganancias en el ejercicio 2005 por una suma cercana al millón de pesos pero que no generan beneficio impositivo, que la presentación de las declaraciones juradas constituiría una simulación, queriendo darle un grado de validez a los comprobantes que se distribuyen o venden y cuyos poseedores intentaron disminuir sus saldos a ingresar de IVA y ganancias.



**7.- Humberto Luis Baggi:** Manifestó que no posee actividad comercial alguna, que al no tener ingresos comenzó a vender sus facturas de ventas por un porcentaje del IVA, siendo ése su único medio de vida; ninguna de las operaciones que constan en los talonarios de facturas que se entregan son reales; él mismo efectuaba las presentaciones de sus declaraciones juradas de impuestos en la AFIP; la forma de vender sus facturas era a través de su celular: lo llamaban y le decían a nombre de quién había que facturarlas, no recordando quiénes eran las personas que lo llamaban, poseía una cuenta bancaria en el Bco. Nación que fue cerrada, por la venta de las facturas le pagaban el 10% del valor del IVA en efectivo, no recordando quiénes eran las personas que le pagaban.

**8.- María Elizabeth Ramírez:** En el domicilio fiscal, el inquilino del domicilio que surge de las bases informáticas, indicó que la Sra. Ramírez había vivido en ese lugar, ya que llegaban algunas cartas a su nombre. De las bases informáticas surgió que no posee bienes registrables, que estaba ingresada en la base e-apoc con la condición de "sin capacidad económica", se encontraba inscripta con diez actividades diferentes (venta al por mayor de semillas, cámaras, cubiertas, bebidas alcohólicas, construcción, etc.), presentó declaraciones juradas de IVA en las que los débitos y créditos fiscales son similares. La fiscalizada no presentó elemento alguno que llevara a validar las operaciones respaldadas con la sola presencia de un comprobante u otra prueba que hiciera a su derecho.

**9.- Sergio Alfredo Balanzino:** Manifestó que se dedica al corte de leña para la venta y el arreglo de bicicletas, que ése es su medio de subsistencia y no realizó otro tipo de actividad comercial. Informado por los inspectores de que estaba inscripto ante la AFIP a partir de 1/2005 en la actividad de servicios empresariales y que existieron operaciones comerciales con Luis Alberto Villarreal, 3E Ingeniería SRL, Martín Cuenca y otros, manifestó que no realizó ningún tipo de operación comercial con ellos y que no los conoce. Sobre la inscripción en la AFIP indicó que una persona -cuyo nombre no recuerda- le ofreció abrir una carpeta en la AFIP a cambio de dinero y como estaba sin trabajo, aceptó, sin saber que con ello se iban a cometer estafas o delitos, reiterando que nunca efectuó operaciones comerciales, ni recibió pagos, ni confeccionó facturas a ninguno de los nombrados o que se exhibieron en los listados. En lo referente a la cuenta bancaria abierta a su nombre con acreditaciones superiores a \$500.000.- manifestó que nada conocía respecto de dichas acreditaciones bancarias y agregó que estuvo presente en la apertura de la cuenta bancaria pero que no sabe quien la manejaba. Por estos motivos, se desestimaron los créditos fiscales. Además, se analizó la cuenta bancaria de titularidad única del Sr. Balanzino, observándose que las acreditaciones se realizaban mediante depósitos bancarios en efectivo y desde el mes 4/2005 a 7/2005, mediante transferencias desde la cuenta del Sr. Martín Cuenca -subdistribuidor real del Sr. Villarreal-, integrante del grupo MCM. Al respecto, se tuvo en cuenta que tanto el Sr. Cuenca como Luis Villareal poseían cuentas bancarias en la misma sucursal del Bco. Francés; que el dinero transferido por el Sr. Cuenca, que significa ingreso de dinero a la cuenta de Balanzino, se transfería a la cuenta de Luis Villareal del mismo Banco. De ello, el fisco infirió que, de acuerdo con la modalidad comercial, quien pagaba era quien recibía el producto, pero

Balanzino no realizaba esta actividad, ni era mayorista como Villarreal, por lo que no era un agente real. De los libros IVA Compras y Ventas de Martín Cuenca, se desprendió que el Sr. Cuenca también utilizó las facturas de Balanzino, como proveedor de servicios de distribución. Sin embargo, no surgieron los motivos de la transferencia realizada por Cuenca a Balanzino, ya que de acuerdo a la operación de distribución de tarjetas o saldos virtuales, la transferencia debería haberse efectuado en la dirección inversa. Con posterioridad a 7/2005, los depósitos fueron en efectivo y se mantuvieron las transferencias a la cuenta de Luis Villarreal. De lo informado por el Bco. Francés no surgió prueba de que el Sr. Balanzino fuera quien hubiera efectuado tales depósitos en el período de 12/07/2005 a 07/09/2005, por lo que el fisco dedujo que no obstante esta particularidad en el subdistribuidor, que sería apócrifo, de tener una cuenta bancaria, no se trataría más que de un ardid para intentar validar una operatoria que no sería real. De las operaciones con el Sr. Luis Villarreal sólo fueron bancarizadas en un 5,93% del total del movimiento financiero. El análisis se realizó en forma global, abarcando la empresa unipersonal, Luis Villarreal, y 3E Ingeniería S.R.L., por el período 04/2005 a 03/2006. Se concluyó que el Sr. Luis Villarreal no pudo desconocer a un distribuidor que manejaba tales montos transferidos, lo que representó cerca del 10% del movimiento total de las empresas del inspeccionado (\$ 10.782.269.- no bancarizados contra \$ 639.503.- bancarizados).

**10.- Sadelmi SRL:** Se constató que en el domicilio fiscal que declaró, el inmueble se encontraba deshabitado, con cartel de venta en la puerta de acceso, situación ratificada por los vecinos del lugar, quienes desconocieron a esta firma. Se encontraba inscripta en la actividad de "servicios relacionados con la construcción". Se le otorgó la baja provisoria en el impuesto a las ganancias en 7/2003. No posee bienes registrables ni cuentas bancarias. La última presentación de la declaración jurada del IVA fue en 1/2005; no declaró actividad alguna relacionada con la distribución de tarjetas de teléfonos, no tendría actividad en fecha posterior a 1/2005; tampoco se localizó a ninguna persona relacionada con esta empresa, se encontraba dentro del grupo de las denominadas "empresas desactivadas", se utilizaron los comprobantes no emitidos a la fecha del cese de sus actividades para fraguar o simular operaciones, por lo que se desestimaron los créditos fiscales de los períodos 3 y 4/2005.

**11.- Brica S.A. y Metvill SA:** Brica SA tiene como actividad la de servicios de transporte de mercadería a granel y servicio de transporte urbano de pasajeros, mientras que Metvill SA, venta al por mayor de metales y minerales metalíferos. Los requerimientos efectuados no fueron contestados; en el domicilio fiscal, el encargado del edificio informó que el departamento está registrado como Metvill SA y Brica SA, que el edificio no posee 20 pisos como versa el domicilio de Brica SA; no conoce a ninguno de sus titulares o dueños. En el departamento contiguo, los funcionarios fueron atendidos por una persona de sexo masculino, que no se identificó e indicó que el domicilio por el que se consultó estaba toda la semana cerrado sin poder brindar otra información. De las consultas a las bases informáticas surgió que ninguna de las empresas poseía bienes registrables, ni cuentas bancarias, no se observaron pagos a la AFIP, ni se exteriorizó capacidad económica para desarrollar ningún



tipo de actividad comercial; que los CUIT relacionados con ambas firmas corresponden a sus accionistas o representantes quienes no exteriorizan capacidad económica para desarrollar ningún tipo de actividad, observándose una importante cantidad de empresas de las cuales formaban parte. Se desestimaron los créditos fiscales obtenidos de ambas empresas por tratarse de operaciones con subdistribuidores falsos o apócrifos.

**12.- Gloria María del Valle Portillo:** En el domicilio fiscal, se informó que allí no vivía ni se radicaba ninguna señora con ese apellido y nombre, sino que funcionaba un estudio de abogados. De las consultas efectuadas a las bases e-fisco, surgió que la actividad declarada es servicios de publicidad; que se encontraba inscripta en el IVA con fecha 02/2005; no posee bienes registrables ni cuentas bancarias; no se observaron pagos en conceptos de impuestos; las declaraciones juradas originales de IVA presentadas fueron rectificadas en el período 01/2006 a 08/2006 con valores similares de débitos y créditos fiscales no superando los \$ 1.000.- el monto a ingresar en todo el ejercicio 2006. Se concluyó que el caso era similar al de Diego Rivero o María Elisabeth Ramírez de simulación con la presentación de las declaraciones juradas queriendo darle un grado de validez a los comprobantes que se distribuyen o venden y con los cuales sus poseedores intentaron disminuir sus saldos a ingresar de IVA y ganancias. Al no haberse aportado otros elementos más que los comprobantes de compras, se desestimaron los créditos fiscales.

**13.- Daniel Jorge Sánchez:** Manifestó en su domicilio fiscal que era empleado en la industria plástica; no poseía actividad comercial alguna; no se dedicaba a la distribución de tarjetas de teléfonos o saldos virtuales ni sabía de qué se trataba; no conocía al Sr. Luis Villarreal ni a la firma 3E Ingeniería SRL. Al serle exhibidos los datos que surgieron de las consultas a las bases informáticas del fisco, donde constaba su inscripción en la AFIP, manifestó que esa inscripción la hizo de favor a cambio de \$ 400.- sin recordar a quién y que nunca desarrolló ningún tipo de actividad comercial. No accedió a firmar el acta confeccionada con sus declaraciones. De las consultas a las bases de datos (v. fs. 541 a 559, Cpo. Ppal. Proveed. Apócrifos, ant. adm.) se obtuvo que era empleado de la Unión Obrera y Empleados Plásticos con un sueldo promedio de \$ 2.500.-; no registraba presentaciones de declaraciones juradas de impuesto alguno; no se observaron pagos y no poseía bienes registrables. De los antecedentes recabados, se concluyó que el inspeccionado no realizó operaciones comerciales con el Sr. Daniel J. Sánchez, y al no aportar otro elemento más que los comprobantes de compras, se desestimaron los créditos fiscales. Se hizo constar que, si bien el monto desestimado resultaba poco significativo, se aclaró que las tareas de auditorías e investigativas de localización de los supuestos proveedores y validación de sus créditos fiscales, se desarrollaron con conocimiento de los créditos fiscales de la firma 3E Ingeniería SRL, de la cual el Sr. Villarreal era socio con un 50% de participación, y era en esta firma donde se visualizaron créditos fiscales superiores a \$ 200.000.- con el Sr. Daniel Sánchez.

A fin de acreditar la realidad de la operación, se entendió que el contribuyente debería probar la forma en que las personas físicas o firmas desestimadas, le abonaron los

productos (tarjetas o saldos virtuales), siendo todos los pagos superiores a \$ 1.000.- y muy significativos de acuerdo a los valores de los comprobantes auditados.

En lo especial de la operatoria, los proveedores desestimados como Sadelmi SRL, Diego Aníbal Rivero, Gloria María del Valle Portillo, Dognnitton SA, Brica SA y Metvill SA, debieron cumplir con lo dispuesto por la ley antievasión, es decir, pagar los productos obtenidos utilizando algún medio de los enumerados en el art. 1° de dicha ley, pero estas personas físicas no poseen cuentas bancarias para poder emitir cheques o realizar transferencias bancarias. De la restante alternativa, que sería realizar el depósito en la cuenta bancaria del inspeccionado, no se observan en sus cuentas bancarias acreditaciones por los importes de las operaciones cuestionadas.

La fiscalización detectó que el responsable utilizó reiteradamente comprobantes apócrifos de supuestos subdistribuidores, donde no aportó elementos que validen las operaciones que intentó sustentar y, por consiguiente, que sea legítimo el costo que exteriorizó en sus declaraciones juradas. Por su carácter y la magnitud de las operaciones, les otorgó una comisión similar y hasta igual en algunos casos, que la que él percibía de Telecom Personal SA, situación no sustentable impositivamente, no habiendo podido acreditar que efectivamente los emisores de los comprobantes de gastos por comisiones cedidas hayan sido subdistribuidores, no habiendo tampoco podido acreditar la realidad de esas operaciones, hechos éstos que generaron la impugnación del gasto por dichas comisiones computadas, considerándose como costo presunto de comisiones cedidas, el porcentaje que abona Villarreal para sus operaciones con operadores minoristas.

**\*Otros proveedores:**

Se trata de Los Chamanes SH -inscripto bajo la actividad de cultivos industriales y venta al por mayor de cereales-, Agrícola Río Salado SRL -venta al por mayor en comisión de cereales-, Agro San Ignacio SRL -venta al por mayor de cereales- y Dellamaggiora, Luis Alberto -servicios de contratistas de mano de obra agrícola-. En atención a la actividad secundaria declarada hasta el período 2004 y principios de 2005 por el Sr. Villarreal (ganadería), se observaron comprobantes de compras y gastos de estas firmas o personas físicas.

Los Chamanes SH fue incorporado a la base e-apoc el 3/11/2006, con categoría E (máxima categoría de riesgo del sistema), nunca efectuó ingresos al fisco en concepto de impuestos y no posee bienes registrables.

Agrícola Río Salado SRL no fue localizada en el domicilio fiscal, habiéndose informado que ya no funciona y de las consultas de las bases surge que no posee bienes registrables, no registra pagos a la AFIP y posee cuentas bancarias con acreditaciones en los años 2003 y 2004. Agro San Ignacio SRL, se encuentra dentro de la base de facturas apócrifas a partir del 2/1/2004 con el concepto "sin capacidad económica" y sistema de percepción de riesgo E.

Dellamaggiora, Luis Alberto, falleció el 11/1/2004, mientras que la factura aportada por Luis Villarreal tiene fecha el 30/10/2004. De las consultas efectuadas a las bases



de la AFIP, se destacó que el último ingreso en concepto de impuesto data del mes de 1/2004, no efectuando ingresos a partir de esa fecha. Se encuentra con categoría E en el sistema de percepción de riesgo de la AFIP y posee "marca en el padrón", ya que su domicilio se encuentra incompleto o está inválido.

Con relación a todos estos proveedores, el ente fiscal observó que el contribuyente debió haber utilizado los comprobantes de pago establecidos en la <sup>Ley</sup> 25.345 y Res. Gral. AFIP 1547/03 RG 1547. Se hizo constar además que no fueron aportados otros elementos más que los comprobantes de compras, por lo cual fueron desestimados los créditos fiscales. En este sentido, el organismo fiscal no reconoció las operaciones con los citados proveedores, por entender que no se efectuaron verdaderamente y por lo tanto carecen de sinceridad.

También se observaron gastos no relacionados con la actividad gravada, esto es, adquisiciones a la firma Electrónica Megatone S.A. en concepto de un televisor plasma de 42 pulgadas y un home theatre, en 6/2006 y en el día del comienzo del mundial de fútbol. Este gasto no se relaciona con la actividad gravada, y como estaba considerado como un bien de lujo, se desestimó el crédito fiscal respectivo. Además, se detectó la incorporación en el activo del contribuyente de una computadora adquirida en 8/2006 a dicha firma, la que fue incorporada como gasto del ejercicio y amortizada en 3 años.

En conclusión, se practicaron los siguientes ajustes:

a) En el IVA: Se desestimaron créditos fiscales autogenerados apropiados en forma indebida por el contribuyente mediante el uso de facturación de venta propia. Se desestimaron los créditos fiscales provenientes de facturas apócrifas y los provenientes de compras no relacionadas con la actividad gravada. Además, fue incrementado su débito fiscal por una operación de venta registrada como compra.

b) En el impuesto a las ganancias: Se desestimaron los montos de compras y prestaciones de servicios respaldados por comprobantes considerados apócrifos o gastos autogenerados mediante el uso de facturación de venta propia. Se incrementó el beneficio del ejercicio 2005 por no haber declarado la totalidad de los ingresos según surge del libro IVA Ventas y se desestimaron las compras no vinculadas a actividades gravadas y activación de bienes de uso. En todos los períodos ajustados, se computó un costo presunto en la actividad de distribución de tarjetas y saldos virtuales calculado en base a los montos distribuidos, vinculados a los comprobantes apócrifos desestimados. Esto resultó en una disminución del costo del ejercicio considerado por el contribuyente y en un incremento del beneficio impositivo del ejercicio.

VI.- Que ello así y a los fines de resolver el caso, cabe efectuar las siguientes precisiones respecto de la operatoria que desarrolla la actora, que como dicha parte afirma -y no es controvertido por el ente fiscal-, consiste en "la venta por intermediación entre las grandes compañías de telefonía como son Telefónica de Argentina y Telecom SA con los vendedores minoristas que son en su mayoría kioscos, locutorios, almacenes habilitados, etc." (v. fs. 1757).

Tal como esta Sala C afirmó -en su anterior composición- en autos "Fernández Castro, Abel Antonio s/ recurso de apelación" con fecha 27/03/2013: *"conforme explica especializada doctrina, la tarjeta telefónica es una forma de acceso a la prestación del servicio telefónico, que no tiene un valor intrínseco sino por los servicios cuyo acceso habilita, por lo que su circulación no origina operaciones de compraventa, sino que éstas constituyen una cadena de distribución e intermediación del servicio. En otras palabras, se trata de medios de acceso al servicio telefónico tanto fijo (incluyéndose también a la telefonía pública) como móvil."*

*"Las actuales tarjetas son un mero elemento material para soportar la información del "PIN" o código que permite al adquirente el acceso a una plataforma inteligente que, al reconocerlo, permite el uso de un cierto crédito -de acuerdo con el "valor facial" de la tarjeta-, pudiendo ser utilizadas en teléfonos públicos o privados o, en el caso de la telefonía móvil, en las terminales "prepagas" (Grimaldi, Carlos S. "Aspectos tributarios conflictivos de la recarga virtual de telefonía celular", PAT Errepar, Tº XVII, p. 6, Agosto de 2009.) En este orden de ideas cabe puntualizar que es criterio del propio ente fiscal, aunque no vinculante expresado a través de diversos dictámenes, que se verifica la prestación del servicio telefónico en cabeza de la sociedad licenciataria que deberá tributar el impuesto al valor agregado que grava dicho servicio, y de un servicio comercial de intermediación en cabeza del distribuidor (vid. Dictamen DAT N° 126/1992 relativo a los cospeles telefónicos, antecesores de las actuales tarjetas PIN y, por tanto, plenamente aplicables al caso). Cabe agregar que dado que el usuario de las tarjetas es -como en el caso de las, cabinas públicas- anónimo, a los fines del impuesto al valor agregado, se le atribuye el carácter de consumidor final. En consecuencia, el servicio telefónico que se le presta está gravado a la alícuota general, que es actualmente del veintiún por ciento (21%)."*

*"En cuanto al carácter en el que actúan los distribuidores de tarjetas -ora mayoristas ora puntos de venta minoristas-, mediante Dictámenes (DAT) N° 126/1992 y N° 10/1993, la Dirección General Impositiva dispuso que los mismos revisten el carácter de intermediarios, percibiendo una comisión por su gestión."*

Dict. DAT 77/02

*"Finalmente, cabe agregar que a través del Dictamen (DAT) N° 77/2002 el organismo fiscal analiza las operaciones de distribución de tarjetas prepagas, respecto de la relación entre la empresa telefónica y el distribuidor, y concluye que en las prestaciones telefónicas a través de intermediarios, en las que la distribuidora se constituye en intermediaria entre el usuario del servicio de telefonía y la empresa prestadora del mismo, resulta sujeto pasivo del gravamen por el importe que retribuya dicho servicio de intermediación."*

*"En conclusión, la aludida Asesoría Técnica ha sostenido en diversos pronunciamientos que en la actividad de que se trata, consistente en la prestación del servicio telefónico por parte de intermediarios -venta de cospeles, locutorios de titularidad ajena y distribución de tarjetas prepagas, entre otro-, se configuran dos hechos imponible en el IVA, a saber: 1) La prestación del servicio telefónico, gravado en virtud del artículo 3, inciso e), punto 4 de la ley del gravamen, y 2) El servicio de intermediación, encuadrado en el punto 21 de dicho inciso."*

Tal es así, que a diferencia de lo que afirma la recurrente, de la ley del IVA se desprende que no sólo se encuentra gravada la prestación del servicio telefónico por parte de las grandes compañías sino también el servicio de intermediación que brinda, siendo la actora responsable del impuesto por la intermediación en el servicio prestado por las empresas



telefónicas en virtud del art. 3, inc. 3), pto. 21 de la ley, debiendo facturar el monto de las comisiones que se devenguen por su actividad y el IVA respectivo a las empresas telefónicas en tanto que éstas utilizarán como crédito fiscal el impuesto que aquél le facture -situación ésta no controvertida en autos-. A su vez, el Sr. Villarreal sólo estará facultado para tomarse el crédito fiscal que surja del comprobante que le hubieren emitido los subdistribuidores por el servicio que éstos prestan, determinando éstos su débito fiscal.

Asimismo, el art. 12 de la ley del tributo, dispone que "(...) Sólo darán lugar a cómputo de crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación. (...). En 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 imposables de acuerdo a lo previsto en los artículos 5° y 6° (...)".

Lo que aquí se cuestiona es la apropiación por parte de la recurrente de créditos fiscales sin el correspondiente comprobante que debió ser emitido por el subdistribuidor en el momento de generarse el hecho imponible, sustituyéndolo por los comprobantes emitidos por la propia actora, no pudiendo el responsable computarse crédito fiscal alguno emitido por él mismo.

En otros términos, de lo expuesto se desprende con claridad que las empresas distribuidoras -como la aquí apelante- y las subdistribuidoras son responsables por su servicio de intermediación debiendo facturar el importe que remunera su servicio en base al cual determinan su débito fiscal, pudiendo computar la actora, como crédito fiscal sólo el gravamen facturado por los subdistribuidores por el servicio que prestan y por otros proveedores de insumos y gastos necesarios para la prestación de dicho servicio.

Así pues, resulta contrario a la norma transcripta el hecho de que el contribuyente -a los fines de considerar el crédito fiscal emergente de las comisiones relacionadas con el servicio de distribución con los subdistribuidores-, hubiere considerado los importes que consignó entre paréntesis (negativo), y que se encontraban incluidos en las facturas emitidas por él mismo, cuando en verdad dicha facturación debió haber provenido de los subdistribuidores.

Por otra parte y con relación al ajuste relativo a la utilización de facturas apócrifas, y de conformidad con los elementos obrantes en las actuaciones administrativas, cabe puntualizar que la impugnación de las operaciones ha sido adecuadamente ponderada por el ente fiscalizador, habiendo demostrado suficientemente que se ha utilizado facturación apócrifa. En tal sentido, sustentó su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables que, analizados en forma conjunta, permiten corroborar la conclusión a la que arribó la inspección.

VII.- Que en esta instancia, resulta aplicable la regla "*onus probandi incumbit ei qui dicit*", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos (conf. art. 377, CPCCN), cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

invoque como soporte de su posición jurídica. Es en ejercicio de su derecho de defensa que la actora debió acreditar la veracidad de sus dichos -en este caso-, la realidad de las operaciones cuestionadas por la inspección actuante, toda vez que dicha parte es la que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo, teniendo en cuenta que las inconsistencias colectadas por el Fisco poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las mismas (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la CNCAF, Sala IV, 27/04/2007).

En esta inteligencia, debe recordarse que este Tribunal tiene dicho que *"no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..."* (cfr. Forestal Futaluefú S.A., sent. del 21/05/1993). En tal sentido, la Alzada sostuvo que esta situación se da cuando las pruebas rendidas por la recurrente se sustentan en *"...las copias de las facturas, comprobantes del pago y registraciones contables de la actora, las que resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en las circunstancias más arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas..."* con los proveedores impugnados (CNCAF, Sala II, "Colinas de Paz SA (TF 22.185-I) c/DGI", sent. del 4/10/2012) a lo que se añade, que el hecho de que las facturas impugnadas en apariencia y/o extrínsecamente parecieran correctas, no implica que las operaciones que ellas reflejan hayan sido efectivamente realizadas, máxime cuando tampoco pudo desvirtuar las anomalías referidas a los pagos realizados (cfme. CNCAF, Sala IV, sent. del 18/2/2014, "CBC Asociados SRL").

Además, cabe precisar que los documentos que habilitan el cómputo del crédito fiscal son facturas, remitos o documentos equivalentes emitidos por sujetos que realicen en forma habitual las operaciones, inclusive quienes actúan como intermediarios, por lo que -como principio general- si no existe facturación del impuesto no hay derecho al cómputo del crédito fiscal.

Como lo explicara Devis Echandía, *"cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlos u oponer otros hechos..."* (cfme. 'Teoría general de la prueba judicial' - T. I. - pág. 287), dicha actividad valorativa, en suma, es lo que se ha dado en llamar el método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica.

En suma, corresponde a la recurrente acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales por distintas vías, independientes de la identidad del presunto proveedor, circunstancia ésta que, cabe adelantar, la actora no logró demostrar mediante prueba que permita evidenciar el circuito comercial desplegado para tener por existentes a las operaciones impugnadas, en tanto no acreditó ni el pago de las operaciones, ni la realización de las operaciones en el mundo fáctico, ni cualquier otra situación que permita afirmar que fueron efectivamente realizadas y, en consecuencia, mal podría la recurrente computar el



crédito fiscal proveniente de las mismas (v. doctrina de Fallos 338:169, "Feretti, Félix Eduardo" del 10/3/15).

Ello así, de la prueba obrante en las actuaciones surge a fs. 15/350, 636/1145 y fs. 1251/1754 la prueba documental consistente en copias de extractos bancarios e informes comerciales NOSIS, actas de mandamiento de intimación de pago, y un escrito que reza "Promueve ejecución fiscal".

A fs. 536/537 obra la respuesta del Banco Francés, acompañando a fs. 530/535 copias correspondientes a la totalidad de los extractos bancarios de la cuenta de titularidad del Sr. Villarreal, por el período comprendido entre el 20/06/2003 hasta el 22/03/2004. Se informa que los depósitos realizados en las cuentas bancarias, que corresponden a la totalidad del año 2002 y hasta el día 23/08/2003, registran su plazo de guarda vencido, por lo cual, le resulta imposible expedirse sobre lo solicitado. La cuenta corriente en pesos N° 218-20-9462/2, tiene fecha de apertura 20/12/2004 y la cuenta caja de ahorro en pesos N° 218-40-29010/7, tiene fecha de apertura el 24/09/2004 por tanto, resulta materialmente imposible que durante los años 2002 y 2003 hubieran recibido depósitos. En cuanto a la cuenta caja de ahorro en pesos N° 210-40-50927/8, con fecha de apertura 22/07/2002 y fecha de cierre el 18/05/2009, se encuentra cerrada. Se informó además que la cuenta mencionada en los últimos diez años registra un único depósito en efectivo por la suma de \$ 270.-

A fs. 538 el BCRA, por las razones que expone, sugiere que se disponga la circularización de lo requerido a través de la Comunicación "D" a todas las entidades reguladas, no habiendo sido instada la realización de dicha probanza por parte de la actora, a quién le interesaba.

A fs. 539 el Banco Macro adjuntó detalle de los depósitos requeridos (fs. 540/565).

A fs. 568/588 obra la respuesta de Nosis Laboratorio de Investigación y Desarrollo S.A., acompañando 29 fojas con dos reimpresiones de registros encontrados por dos consultas realizadas a través del Sistema de Antecedentes Comerciales (SAC) de Nosis. De esas mismas copias acompañadas surge que se tratarían de dos consultas realizadas el 19/06/2008 y cuatro el 02/11/2005, por el usuario 244898 a nombre de Mario Raúl Baudry, quien realizó seis consultas, en el SAC de Nosis, que se detallan a fs. 589/589vta. y por ello, Nosis diría que las impresiones ajuntadas son "auténticas", no así en cuanto al contenido, respecto a que los datos consignados en la impresión que se acompaña sean veraces, verdaderos y exactos, ya que Nosis se limita a reproducir información indicando al pie de cada registro la fuente de la misma, aclarando que no publica ni expide informes, sino que posee un banco de datos al cual acceden sus clientes y realizan consultas.

Se adjunta una impresión con toda la información existente en la actualidad, en el SAC de Nosis y en el sitio web del BCRA respecto de Roberto Gabriel Gómez, Héctor Manuel Robledo, Patricia Matilde Olivera, Laura Sara Villamea, Distritel de Argentina SRL y Mariano Andrés Leone.

Por último, se informa que Distritel de Argentina SRL es cliente de Nosis, pero que Roberto Gabriel Gómez, Héctor Manuel Robledo y Mariano Andrés Leone, no lo son, ni lo fueron.

No se advierte el valor probatorio de los informes de Nosis agregados, teniendo en cuenta que se trata de informes de una empresa privada sin suscripción alguna.

A fs. 592/592vta., la AFIP informó que por ser violatorio del secreto fiscal, no puede brindar la información solicitada respecto de contribuyentes que son ajenos a la presente causa, contestación ésta que no mereció consideración alguna por parte de la actora.

A fs. 1826 se dio por decaído el derecho de la actora a producir la prueba ordenada y no producida y luego de la acumulación del Expte. N° 33.091-I (v. fs. 1837/1837vta.), a fs. 1864 se dio por decaído a la recurrente el derecho a la presentación del informe pericial contable ordenado a fs. 1851.

No puede perderse de vista que en los actos apelados el juez administrativo puso especial énfasis en señalar que las operaciones consignadas en los comprobantes objetados no fueron hechas con los subdistribuidores antes referidos y, por tal motivo, sostuvo que los comprobantes que servirían de respaldo no son aptos para generar el cómputo del crédito fiscal pretendido, aspecto éste que no fue revertido con la prueba analizada en los párrafos precedentes.

Asimismo, la CSJN en reciente pronunciamiento ("Feretti, Félix Eduardo, 10/03/2015) se refirió a la cuestión interpretativa que origina esta contienda y sostuvo "*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 imponible...*". 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 logró acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó.

Adviértase que la actora adujo que fue la firma Telecom SA la que le "recomendó" operar de esta forma, resultando ello una mera afirmación dogmática, carente de toda relevancia en la presente causa, a poco que se advierta la claridad de las normas legales que fueran citadas.

A mayor abundamiento, cabe precisar que algunos de los proveedores cuyas operaciones fueron impugnadas emitieron facturación por conceptos respecto de los cuales no se encontraban inscriptos.

Sobre este último punto el criterio asumido por la Corte fue plasmado en autos "Stop Car S.A. TF 26815-I c/DGI" del 21/08/2013 en su Considerando VI, donde dejó sentado la inconsistencia detectada por la fiscalización actuante y como ésta incide en la acreditación de



la existencia de las operaciones impugnadas "... En efecto, contrariamente a lo señalado por el a quo, el organismo recaudador consideró, además, que la señalada discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituía una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su existencia y características, como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación.", criterio reiterado en la causa "Floriner S.A. (TF 24.275-1) c/ DG1", sentencia del 10/12/2013, F. 48. XLVII. ROR, donde se dijo que "la señalada discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituía una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su inexistencia y características como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación", para luego agregar que esa situación "que presentan las facturas examinadas conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto ésta se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en tales facturas sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación".

En tales condiciones, cabe concluir que los agravios de la actora, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional.

VIII.- Que con relación al ajuste adicional relativo a las operaciones supuestamente realizadas en incumplimiento a las disposiciones de la ley antievasión por pagos a proveedores cuyos comprobantes resultaron ser por montos superiores a \$ 1.000, vale destacar que el art. 1° de la <sup>Ley</sup> 25.345 estableció que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$ 1.000.- o su equivalente en moneda extranjera que no fueran realizados de la forma que allí se indica y que fueran efectuados con fecha posterior a los 15 días desde la publicación en el BO de la reglamentación por parte del BCRA que se prevé en el art. 8°, lo que ocurrió recién con fecha 21/12/00. Asimismo, el art. 2° del citado texto legal dispone que: "Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones."

Sin perjuicio de ello, cabe remarcar que el art. 34 de la <sup>Ley</sup> 11.683 no fue derogado, y si bien faculta a la AFIP a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones; en los casos que los contribuyentes no utilicen tales medios o formas de comprobación se encuentran obligados a acreditar la veracidad de esas operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados (en el mismo sentido CSJN, in-re: "Mera Miguel Ángel", del 19/03/2014).

Respecto a las operaciones realizadas con los proveedores mencionados en el anteúltimo párrafo del apartado "Utilización de facturas apócrifas" del Considerando V.- y

tal como surge del Considerando anterior, no se han opuesto defensas válidas ni se han acercado elementos adicionales que acrediten la veracidad de las operaciones, conforme lo dispone el art. 34 citado, debiéndose confirmar el criterio del organismo de impugnar el crédito fiscal de estas operaciones.

IX.- Que con relación a los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias, y por los fundamentos expuestos en los Considerandos anteriores, corresponde confirmar el criterio fiscal respecto de los gastos autogenerados y la utilización de facturación apócrifa; y respecto a la incorporación en el activo del contribuyente, una computadora adquirida en agosto de 2006 a la firma Electrónica Megatone SA, que fue incorporada como gasto del ejercicio, calculándose su amortización en 3 años y los gastos no relacionados con la actividad gravada, esto es, las adquisiciones a dicha firma de un televisor plasma de 42 pulgadas y un home theatre, cabe destacar que la actora no produjo prueba alguna en esta instancia a los fines de desvirtuar dicho ajuste, por lo que también procede su confirmación, con costas.

X.- Que si bien el Tribunal -conf. art. 164 de la ley de rito- tiene *"... amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes..."*, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica *"llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de la igualdad procesal"* (v. CNCAF, Sala II, *"Tameyfu SRL"*, sent. del 27/6/1972, entre otros), a lo que cabe agregar que las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna demostrar los hechos en que sustenta su pretensión (v. criterio de Fallos 201:322, 205:31, 328:3720, entre otros).

XI.- Que como consecuencia de lo expresado en los considerandos que anteceden, corresponde confirmar los ajustes fiscales practicados por el ente fiscal en los impuestos al valor agregado y a las ganancias, con costas.

XII. Que con relación a 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. En tal sentido cabe recordar que la Corte con fecha 1/6/2000 en la causa *"Citibank NA c/DGI"* expuso que: *"si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta 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 éste 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” .*

Ello así, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683, con costas.

Ley

XIII.- Que respecto a la multa aplicada con base en el art. 46 de la ley 11.683 (s/ texto vigente al momento de los hechos), el fisco fundó su pretensión punitiva en diversos elementos de convicción, los que le permitieron deducir la hipótesis de una conducta dolosa en el accionar de la recurrente.

El art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el ente fiscal debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, luego se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta (cfr. TFN, Sala A, “Ramazzotti, Raúl Enrique s/apelación”, 24/04/98).

Demostrado el elemento objeto del ilícito y analizadas las actuaciones administrativas, cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo para aplicar la multa bajo examen no han sido conmovidos -encontrándose acreditado el aspecto subjetivo requerido por el tipo legal del art. 46 de la ley de rito- y resultan suficientemente aptos para fundar la pertinencia de la sanción aplicada, por lo que la misma debe ser confirmada, con costas.

XIV.- Que por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

XV.- Que cabe precisar que la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes en autos se practicará aplicando las pautas emergentes de la ley 21.839 y sus modificatorias, pues los trabajos efectuados fueron realizados íntegramente con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.423.

En tal sentido, la CSJN tiene dicho que “es necesario en cada caso indagar el momento o la época en que se cumplió el hecho, acto o relación jurídica que engendró y sirvió de fundamento a la obligación, ya que esta circunstancia determinará cuál es la legislación aplicable. En el caso de los trabajos profesionales, el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, más allá de la época en que se practique la regulación. Es a partir de ahí que nace una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimida o modificada, por ley posterior...” (Fallos 319:1915, 329:1066, entre tantos otros).

XVI.- Que, por ello, corresponde regular los honorarios del Dr. Horacio Luis Martire en la suma de \$559.166.- (pesos quinientos cincuenta y nueve mil ciento sesenta y seis), por su actuación como co-patrocinante, los del Dr. Ezequiel Silvio Katz en la suma de \$111.834.-

(pesos ciento once mil ochocientos treinta y cuatro), por su actuación como co-patrocinante, los de la Dra. María Elizabeth Bahhour en la suma de \$89.467.- (pesos ochenta y nueve mil cuatrocientos sesenta y siete), por su actuación como co-apoderada, los de la Dra. Carla Andrea Sibona en la suma de \$29.823.- (pesos veintinueve mil ochocientos veintitrés), por su actuación como co-apoderada, los del Dr. Víctor Ariel Roccatagliata en la suma de \$119.289.- (pesos ciento diecinueve mil doscientos ochenta y siete), por su actuación como co-apoderado y los del Dr. Tomás Ciminieri en la suma de \$29.823.- (pesos veintinueve mil ochocientos veintitrés), todos por el fisco nacional, teniendo en cuenta la labor desarrollada, las etapas procesales cumplidas, el resultado obtenido y las demás pautas de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

XVII.- Que corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 458 y practicar, así también, la regulación del Dr. Juan Oscar Sagasti en la suma de \$260.944.- (pesos doscientos sesenta mil novecientos cuarenta y cuatro), por su actuación como patrocinante y al Dr. Mario Raúl Baudry en la suma de \$104.378.- (pesos ciento cuatro mil trescientos setenta y ocho), por su actuación como apoderado, ambos por la parte actora. Asimismo, deberá regularse al primero, la suma de \$8.786.- (pesos ocho mil setecientos ochenta y seis) y al segundo, la suma de \$3.515.- (pesos tres mil quinientos quince) (cfme. sentencias de fs. 421/421vta y 507/509vta). A dichos fines se tuvo en cuenta la labor desarrollada, las etapas procesales cumplidas y las demás pautas de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

XVIII.- Que los emolumentos regulados precedentemente, se encuentran a cargo de la actora y no incluyen el IVA.

**El Dr. Vicchi dijo:**

Que adhiere al voto del Dr. Luis en cuanto confirma las resoluciones apeladas que determinan impuesto e intiman al pago de intereses resarcitorios, con costas; salvo respecto de la multa impuesta por la Resolución 184/08, la que debe reducirse al mínimo legal con fundamento en que no surge de autos la existencia de antecedentes sumariales, con costas por su orden.

Que en virtud de la imposición de costas a la actora adhiere a los considerandos XV y XVI del voto del Dr. Luis.

Que con relación a la regulación de fs. 458 corresponden estar a lo decidido por la Excma Cámara a fs. 507/509vta. en cuanto impuso las costas en el orden causado.

**La Dra. Marmillón dijo:**

Que adhiere al voto del Dr. Luis.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1º) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2º) Regular los honorarios del Dr. Horacio Luis Martire en la suma de \$559.166.- (pesos quinientos cincuenta y nueve mil ciento sesenta y seis), por su actuación como co-patrocinante, los del Dr. Ezequiel Silvio Katz en la suma de \$111.834.- (pesos ciento once mil



ochocientos treinta y cuatro), por su actuación como co-patrocinante, los de la Dra. María Elizabeth Bahhouri en la suma de \$89.467.- (pesos ochenta y nueve mil cuatrocientos sesenta y siete), por su actuación como co-apoderada, los de la Dra. Carla Andrea Sibona en la suma de \$29.823.- (pesos veintinueve mil ochocientos veintitrés), por su actuación como co-apoderada, los del Dr. Víctor Ariel Roccatagliata en la suma de \$119.289.- (pesos ciento diecinueve mil doscientos ochenta y siete), por su actuación como co-apoderado y los del Dr. Tomás Ciminieri en la suma de \$29.823.- (pesos veintinueve mil ochocientos veintitrés), todos por el fisco nacional, teniendo en cuenta la labor desarrollada, las etapas procesales cumplidas, el resultado obtenido y las demás pautas de la <sup>Ley</sup> 21.839, modificada por la <sup>Ley</sup> 24.432.

3º) Dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 458 y regular los honorarios del Dr. Juan Oscar Sagasti en la suma de \$260.944.- (pesos doscientos sesenta mil novecientos cuarenta y cuatro), por su actuación como patrocinante y al Dr. Mario Raúl Baudry en la suma de \$104.378.- (pesos ciento cuatro mil trescientos setenta y ocho), por su actuación como apoderado, ambos por la parte actora. Asimismo, deberá regularse al primero, la suma de \$8.786.- (pesos ocho mil setecientos ochenta y seis) y al segundo, la suma de \$3.515.- (pesos tres mil quinientos quince) (cfme. sentencias de fs. 421/421vta y 507/509vta). A dichos fines se tuvo en cuenta la labor desarrollada, las etapas procesales cumplidas y las demás pautas de la <sup>Ley</sup> 21.839, modificada por la <sup>Ley</sup> 24.432.

4º) Los emolumentos regulados precedentemente, se encuentran a cargo de la actora y no incluyen el IVA.

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

Fdo. :

CLAUDIO ESTEBAN LUIS  
VOCAL

Auto  
[Firma]

