46/2019 INTELDESIGN SA (TF 35556-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 14 de noviembre de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma actora interpuso el recurso previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683, contra la resolución nº 245/2011 (DV RRLP) de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), que determinó de oficio su obligación tributaria en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 02/2005 a 07/2009), liquidó intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa por infracción a los artículos 46 y 47, inciso 'b', de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "1º) Rechazar la defensa de nulidad articulada por la actora, con costas. 2º) Confirmar la resolución recurrida en todas sus partes, con costas a la vencida" y regular los honorarios de los profesionales intervinientes por la AFIP.

Para decidir así, en primer término sostuvo que la resolución impugnada "fue dictada con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presuponen, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas [...] pero que no afectan la validez del acto".

Sobre el plano sustancial de la controversia, expuso diversos fundamentos:

(i) "[L]a situación de los proveedores Cytsa Latinoamericana S .A. y Batz S.A., resulta similar ya que, el primero de ellos, se encuentra inscripto en la actividad de construcción, reforma y

reparación de obras de infraestructura del transporte N.C.P." sin embargo en las facturas que le extendió a la firma actora se consignó el concepto de "sellador adhesivo".

Y en el caso del proveedor Batz S.A. "se encuentra inscripto en la actividad 'Hincado de pilotes, cimentación y trabajos de hormigón armado" sin embargo "el concepto facturado a la firma recurrente es el de distintos tipos de 'policarbonato'".

(ii) En lo que respecta al circuito de pagos:

—Del primero de esos proveedores "el Banco HSBC acompaña copia de los cheques de los que se evidencia que en su endoso en el reverso sólo consta una firma y la aclaración es 'apoderado' [...] por lo tanto no se puede saber quien cobró el mismo".

—De Batz S.A. las copias acompañadas por el banco HSBC exhiben "lo mismo que en el caso de Cytsa Latinoamerica S.A. ya que los cheques en su reverso sólo figuran con la palabra apoderado".

(iii) "Que en el supuesto de los dos proveedores analizados corresponde recordar el criterio del Cimero Tribunal en cuanto la señalada discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituye una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas [...] Máxime cuando 'Esa situación, unida a la lacónica descripción de los servicios 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".

(iv) La situación del proveedor Ruzquímica S.A. es diferente puesto que si bien existe una relación entre la actividad y los conceptos que facturó "lo cierto es que en este caso lo que no pudo

acreditar la actora, fehacientemente, es el circuito de pagos de las operaciones cuestionadas, toda vez que el banco HSBC solamente acompañó uno de los cheques del mismo, el cual -al igual que en los casos anteriores- estaba endosado por apoderado, sin que surja de este otro dato adicional".

(v) "[L]as tres empresas no pudieron ser localizadas, y si bien la actora se agravia de que el Fisco no habría realizado todas las tareas posibles para ubicar a los proveedores [...] lo cierto es que ella tampoco propuso prueba alguna ni en sede administrativa ni ante esta instancia que estuviera dirigida a localizar a las firmas o sus integrantes".

(vi) "[L]os funcionarios actuantes le preguntaron al presidente de la firma recurrente si recordaba con quien contrató o si podía aportar algún dato respecto a los pagos, el mismo manifestó que aportaría nota con todos los detalles, lo que no hizo".

(vii) "[I]déntica situación se da respecto de los testimonios brindados en sede administrativa, donde ninguno de los testigos puede precisar quienes eran los proveedores de las materias primas, como así tampoco la marca de los productos con los que trabajaban".

(viii) La firma actora no "verificó que los instrumentos cancelatorios le hubiesen sido entregados a los proveedores cuestionados [...] ya que incluso de los recibos por los cuales se habrían efectuado los pagos tampoco surge la aclaración de las firmas de quien lo recibió".

(ix) La falta de agravios concretos respecto de los intereses resarcitorios traía aparejada la confirmación de su liquidación pues se trataba de la indemnización debida a la AFIP-DGI como resarcimiento por la mora en el pago.

(x) La multa aplicada debía ser confirmada, ya que la pretensión infraccional de la AFIP-DGI derivó de actos fraudulentos

realizados por la firma actora que tuvieron la aptitud de detraer la materia imponible.

(xi) Correspondía desestimar el pedido de reducción de la multa al "límite inferior de la escala legal" puesto que "el artículo 46 de la ley de rito, fija la graduación de la sanción de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido y en el caso de autos fue graduada en tres (3) tantos por lo que dada la amplitud en que se podría haber graduado se consideró una de las escalas menores".

III. La firma actora apeló ese pronunciamiento y expresó agravios que fueron replicados por la AFIP-DGI.

Reitera, en primer término, el planteo de nulidad de la resolución que determinó de oficio la obligación tributaria "por vicios en su causa y motivación" pues sostiene que "el emisor del acto sólo se limitó a señalar una serie de hechos -algunos parcialmente verdaderos y otros notoriamente falsos, por cierto- y sin solución de continuidad".

Sus críticas sobre el plano sustancial de la controversia pueden ser sintetizadas de la siguiente manera:

(i) "CYTSA LATINOAMERICANA S.A. fue incluida en la base E-Apoc con fecha de detección el día 20 de octubre de 2009" sin embargo "las operaciones con este proveedor [...] fueron realizadas entre los meses abril de 2005 y junio de 2006".

(ii) "[S]imilares consideraciones pueden realizarse con relación al proveedor BATZ S.A. toda vez que la solicitud de inclusión en la base e-Apoc" se realizó el día 4 de noviembre de 2008 mientras que las operaciones se realizaron "entre marzo de 2005 y abril de 2006".

(iii) "[E]l restante proveedor RUZQUIMICA S.A. no se encontraba incorporado a ninguna de las bases de datos que lleva el organismo en condición de sujeto apócrifo".

(iv) "Además, también resultaron de fecha posterior las actas labradas por los Funcionarios de A.F.I.P. que se apersonaron en el domicilio".

(v) "[L]os proveedores CYTSA LATINOAMERICANA S.A. y BATZ S.A. presentaron regular y efectivamente sus declaraciones juradas por el Impuesto al Valor Agregado hasta el período Marzo 2007".

(vi) "[L]as facturas emitidas por estos proveedores se encontraban plenamente de conformidad con el ordenamiento legal y reglamentario vigente".

(vii) "[V]erificó que la C.A.I. se encontrara vigente, y dicho código de autorización fue otorgado por el organismo fiscal".

(viii) "[T]odas las operaciones fueron legalmente instrumentadas y el pago realizado por las mismas se canalizó por vía bancaria".

(ix) El circuito de pagos estaba acreditado pues "la totalidad de las operaciones fueron abonadas mediante la emisión de cheques, bajo la modalidad 'No a la Orden', no pudiendo imputarse a la contribuyente ninguna responsabilidad derivada [...] de su cadena de endosos".

(x) "[R]esulta por demás evidente que no ha existido por parte de la contribuyente la intención deliberada de engañar al fisco y a partir de ello, realizar una liquidación inexacta de los impuestos".

(xii) La sanción debe ser revocada en función del precedente "*Mazza, Generoso y Mazza, Alberto*". Subsidiariamente, solicita que la sanción aplicada se reduzca al límite inferior de la escala legal.

IV. El planteo de nulidad que la parte actora reitera en esta instancia no puede ser admitido.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros).

Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

En ese mismo sentido se ha pronunciado esta sala (causas "*Cooperativa de Trabajo AEI 'Colonia Barraquero' LTDA c/ INAES –resol.*", pronunciamiento del 3 de 806/08 febrero de 2012, "*Velito Castillo, Luis Antonio c/ EN- DNM Ley 25.871*", pronunciamiento del 13 de noviembre de 2014, "*Incidente Nº 6 - s/ inc. apelación 'Cámara Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento'*", pronunciamiento del 10 de julio de 2018, y "*Catardo Emmanuel c/ ENCSJN-Resol Adm 50/11 2/13 (expte 57/10) s/empleo público*", pronunciamiento del 12 de septiembre de 2019).

A partir de esas premisas, el planteo debe ser desestimado ya que el acto impugnado incorpora pormenorizadamente en sus considerandos las circunstancias de hecho y derecho, así como los argumentos por los cuales procedía efectuar la determinación de oficio en el impuesto al valor agregado.

V. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación de las circunstancias

fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso ‘b’, de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causas “*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI*” y “*Junquera, Marta Aurora*”, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa “*Ambulancias Privadas Argentinas SA*”, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa “*L Guillon SA*”, pronunciamiento del 27 de junio de 2024, y Sala V, causa “*Granja La Loma SRL*” pronunciamiento del 18 de junio de 2024).

VI. Desde esa perspectiva los agravios ofrecidos por la firma actora no pueden ser atendidos ya que se limitan a disentir con la valoración que de los hechos y de las pruebas hizo el Tribunal Fiscal de la Nación.

En efecto, el tribunal ponderó que el examen de las actuaciones administrativas conducía a las siguientes conclusiones en relación con los proveedores:

(i) Cytsa Latinoamericana S.A.:

—"[L]a actividad principal declarada es la de construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura de transporte N.C.P .".

—"Fue cargado en la base apoc. bajo la condición 'usina sin capacidad económica'".

—"[L]a actora aportó copia de las facturas y las operaciones con el mismo [que] corresponden a la compra de sellador adhesivo".

—No pudo ser localizado "por lo que se consultó a la actora con quien contrataba, manifestando no [recordarlo], atento el tiempo transcurrido desde que se celebraron las operaciones".

—Los cheques "figuran a su orden y en su reverso se encuentran endosados a favor de diferentes personas por apoderado de la firma proveedora".

(ii) Batz S.A.:

—Tiene como actividad principal el "hincado de pilotes, cimentación y otros trabajos de hormigón armado".

—"[F]ue cargado en la base apoc. bajo la condición 'usina sin capacidad económica'".

—"Las operaciones que surgen de la documentación acompañada se refieren a compras de policarbonato, no se lo pudo localizar [...] y la actora tampoco recordaba con quien contrató al momento de las operaciones".

—"De la circularización efectuada al banco HSBC, se observa que los cheques librados al proveedor en cuestión se encuentran endosados por el apoderado, no constando aclaración, ni número de documento".

(iii) Ruzquímica S.A.:

—"[L]a actividad económica por su parte declarada es la de la venta al por mayor de mercancías N.C.P. y la secundaria fabricación de materias plásticas en formas primarias N.C.P.".

—"De las facturas y recibos aportados se observa que las operaciones que las operaciones facturadas por este proveedor corresponden a policarbonato de color".

—No se lo pudo localizar.

—El banco HSBC aportó "sólo uno de los cheques solicitados y del mismo se observa que su reverso se encuentra firmado por apoderado de la firma Ruzquímica S.A. y endosado a favor de una persona física".

—"En el caso del banco Citibank dicha entidad, informó que los cheques en cuestión, obran en poder de los bancos depositarios, no pudiendo aportar copias de los mismos".

—"En el caso de este proveedor la actora tampoco recordaba con quien contrataba y de la comunicación telefónica por parte de la fiscalización al teléfono que surge de las facturas aportadas, quien respondió al mismo manifestó que dicho teléfono correspondía a una receptoría donde se recibía la correspondencia".

—"Y de la concurrencia a dicho domicilio, por portero eléctrico se informó que la firma proveedora se localizó en dicho domicilio hasta el año 1995".

VII. La reseña efectuada lleva a mantener el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Resulta claro que la AFIP no consideró los deberes fiscales de los proveedores para efectuar el ajuste fiscal.

En efecto, sobre la base de las tareas de fiscalización reunió indicios serios que le permitieron aseverar que esos proveedores carecían de la estructura necesaria para realizar las operaciones impugnadas.

Sin embargo, la firma actora insiste en que la documentación cumple con las formalidades exigidas y que abonó la mercadería involucrada.

Es sabido que no basta la mera formalidad de la tenencia de comprobantes sino que éstos deben reflejar la realidad económica de los actos que respaldan, dado que sólo de la fe que ellos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos (artículo 33 de la ley 11.683; esta sala, causa "*Inversiones Agropecuarias Sembrar SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 2 de marzo de 2017).

Por tanto, el examen de las consideraciones efectuadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en la apreciación de los hechos y de las pruebas no permite advertir que haya mediado un error que justifique apartarse de la aplicación del principio legal recordado, de modo que cabe tener por válidas sus conclusiones.

VIII. Respecto de la sanción de multa aplicada, teniendo en cuenta la forma en que quedó probado el elemento objetivo de la infracción y que la firma actora no demostró la falta del elemento intencional ni ofreció prueba conducente para demostrar la falta de dolo en su conducta, corresponde confirmar el encuadramiento efectuado por el Fisco Nacional con relación a la conducta atribuida.

Por otro lado, toda vez que la determinación de oficio del impuesto al valor agregado se realizó sobre base cierta, la jurisprudencia que aquélla invoca en el memorial es inadmisible (ver el considerando III, punto (xii)).

IX. En cuanto atañe a la reducción de la multa al mínimo legal, debe recordarse que esta sala tiene dicho que si bien es cierto que la graduación de la pena es una facultad discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, también es cierto que lo actuado por dicho funcionario no escapa al control judicial de razonabilidad, puesto que ello no implica de modo alguno una libertad de apreciación de la proporción o ajuste de la alternativa punitiva elegida (causas "*Bracciale, Mauricio Normando*" y "*TATA S .A.C.I.*", pronunciamientos del 9 de septiembre de 2014 y del 16 de febrero de 2016, respectivamente).

En ese sentido, corresponde indicar que de la resolución impugnada surge que el juez administrativo en oportunidad de determinar el monto de las multa únicamente realizó una remisión al

artículo 46 de la ley 11.683 y expresó que la firma actora no logró revertir la presunción de dolo.

Se advierte, asimismo, que en ese acto no se hace referencia a la existencia "de antecedentes sumariales" ni a una actitud negativa frente a la fiscalización por parte de aquélla, circunstancias que resultan coincidentes con las pautas propuestas por la AFIP en su instrucción general 6/2007, aplicables al juzgamiento de las infracciones a las normas que rigen la materia impositiva y la pertinente graduación de las sanciones (ver punto 3.2.1.).

Es conveniente recordar que las instrucciones generales instituyen normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio por parte de las dependencias para su aplicación al desarrollo de las tareas o funciones asignadas por su competencia. Por tanto, aun cuando las instrucciones generales son disposiciones internas para la administración, pueden ser válidamente utilizadas como criterios de interpretación para resolver la cuestión planteada (esta sala, causa "*Hidalgo, Fernando*", pronunciamiento del 2 de junio de 2015, y sus citas).

Por consiguiente, en función de las circunstancias *supra* referidas corresponde admitir los agravios de la firma actora y reducir el *quantum* de la sanción de multa a su mínimo legal.

Finalmente cabe señalar que las circunstancias valoradas como atenuantes para graduar el monto de la infracción tienen recepción legislativa, a partir de la sanción de la ley 27.430, de conformidad con la incorporación realizada en el art. 50 ter de la ley 11.683.

X. Dado el resultado alcanzado en el plano sustancial las costas de esta instancia deben ser impuestas a la firma actora (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Sin embargo, las costas que corresponden a la sanción de multa deben ser distribuidas en ambas instancias en el orden causado (artículos 68, segundo párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y artículo 184 de la ley 11.683, esta sala, causa "*Otero, Norberto Fabian (TF 29328-I) c/Direccion General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento de fecha 7 de diciembre de 2022).

XI. En consecuencia, corresponde dejar sin efecto la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación.

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Desestimar parcialmente los agravios de la firma actora y confirmar en lo sustancial la sentencia apelada. **2.** Modificar el monto de la multa, en los términos del considerando IX. **3.** Fijar las costas del proceso con arreglo al considerando X. **4.** Dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 14/11/2024
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#33061261#429694062#20241113110053606