

Voces: ACTO ADMINISTRATIVO ~ BEBIDA ALCOHOLICA ~ CAUSA DEL ACTO ADMINISTRATIVO ~ COSTAS ~ COSTAS AL VENCIDO ~ DETERMINACION DE OFICIO ~ DETERMINACION DEL TRIBUTO ~ FABRICANTE DE BEBIDAS ALCOHOLICAS ~ FACTURA ~ FACTURA APOCRIFA ~ FLETE ~ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ~ IMPUGNACION DE LA FACTURA ~ INDICIO ~ INDICIO DE HECHO IMPONIBLE ~ INSPECCION FISCAL ~ NULIDAD ~ NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO ~ OMISION DE REGISTRACION ~ OMISION DE VENTAS ~ PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ~ PROVEEDOR

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala A(TFiscal)(SalaA)

Fecha: 02/12/2016

Partes: Cachape S.R.L. s/ recurso de apelación - impuesto al valor agregado y a las ganancias

Hechos:

El fisco determinó de oficio el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias a una sociedad dedicada a la elaboración y venta de bebidas alcohólicas. Para ello, impugnó las operaciones realizadas con un proveedor de tapas plásticas y tachó de apócrifas las facturas emitidas por los transportistas. El contribuyente dedujo recurso de apelación. El Tribunal Fiscal revocó las resoluciones determinativas.

Sumarios:

1. El indicio de la faltante en la existencia de tapas por omisión de registración de las facturas de compras por parte de una sociedad dedicada a la elaboración y venta de bebidas alcohólicas, como surge de la inspección fiscal, no se exhibe como una razonable hipótesis de detección de ventas omitidas.
2. Las resoluciones determinativas dictadas por la AFIP, con fundamento en la impugnación de las facturas por la prestación de servicios de fletes, pues los elementos colectados por la inspección no son suficientes para fundar la tacha de apócrifas que se le atribuye, pues los requerimientos a los proveedores fueron devueltos al remitente y no surge que éstos estuvieran incluidos en la base E-apoc.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Ver Tambien

[Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala I, "Establecimientos Don Esteban S.A. \(TF 21293-I\) c. DGI", 12/05/2015, AR/JUR/14714/2015](#)

(*) Información a la época del fallo

3. El planteo de nulidad de la determinación impositiva, por falta de causa, debe ser rechazado pues, el acto apelado incorpora en sus considerandos los argumentos por los cuales procedió a determinar la obligación, independientemente del error o acierto en que puede haber incurrido el juez administrativo, cuestión que se deberá tratar al momento de resolver el fondo de la causa.
4. Las costas derivadas del rechazo del planteo de nulidad de la determinación impositiva deben imponerse a la parte vencida, pues más allá de la denominación elegida por la nulidicente, debe analizarse si sus argumentos constituyen jurídicamente la articulación de la cuestión de previo y especial pronunciamiento para así estarse a los principios del art. 68 y cc. del Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación (del voto del Dr. Buitrago).

Texto Completo:

Causa N° 25.124-I

Buenos Aires, diciembre 2 de 2016.

El doctor Vicchi dijo:

I. Que a fs. 146/150 vta. y 280/284 se interponen sendos recursos de apelación contra dos resoluciones de fecha 31 de enero de 2005, suscriptas por la Jefa de la División Fiscalización de la Dirección Regional Posadas de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determina de oficio los impuestos al valor agregado por los períodos mayo de 2001 a diciembre de 2002 y a las ganancias por el período fiscal 2002, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplicaron multas equivalentes a 5 tantos de los impuestos presuntamente evadidos, con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

La recurrente manifiesta que es una empresa cuya actividad consiste en la elaboración y venta de bebidas alcohólicas.

Relata que con motivo de la fiscalización llevada a cabo por el organismo fiscal, realiza una determinación sobre base presunta manifestando que las tareas de auditorías practicadas se centraron en los insumos denominados críticos, tales como las tapas de plástico, preforma y envases de Pet, entendiéndose que cada botella de producto terminado requiere un envase y una tapa de plástico a rosca. Se detectó faltantes en las existencias de tapas, lo que fue ajustado como ventas no declaradas asociadas a la producción, que ascienden a 587.032 unidades.

Explica que tal situación surgió como consecuencia de que las facturas han sido recibidas dentro de las cajas cerradas de tapas y al haber sido pagadas con anterioridad por un error no se registraron dichas facturas, que representan créditos fiscales insignificantes. Este hecho se trasladó a los balances, es así que se produjo un distanciamiento entre lo que figuraba en el balance contable comparado con el inventario físico.

Agrega que los inspectores actuantes controlaron contablemente el stock de botellas en las que se envasa la bebida y por otra parte controlaron los litros comprados y vendidos de alcohol habiendo solicitado un informe al Instituto Nacional de Vitivinicultura, del cual se obtuvo como información que todo el alcohol comprador fue exactamente vendido y facturado, de lo que tampoco surgió diferencias para resaltar.

Afirma que para una empresa que inevitablemente ocupa alcohol para la elaboración de la bebida que vende no puede decirse que hubo ventas omitidas si todo el alcohol comprado fue vendido y facturado.

Señala que tanto en el Libro de Fraccionador y/o Comerciante como en el Libro Manipulador de Alcohol Etilico se puede observar las constancias efectuadas por los distintos enólogos del Instituto Nacional de Vitivinicultura en los que se consigna que se practicó inventario general de existencias de alcohol etílico resultando sin observaciones.

Explica que conforme a la reglamentación, antes de proceder a la elaboración de la bebida se remite una muestra de alcohol al mencionado Instituto a los efectos de que controle la graduación del mismo, luego de efectuarse dicha evaluación, la empresa está en condiciones de proceder a envasar las bebidas, destacando que jamás hubo observación alguna en cuanto a la graduación de alcohol declarado, lo que —a su juicio— significa que la bebida no fue rebajada de manera alguna que pudiera permitir la venta de mayor bebida con menos alcohol, que es la imputación que realiza el ente fiscal.

Respecto a la imputación de fletes de transporte de mercaderías, advierte que con la cantidad de bebida transportada, resultaría imposible realizar una distribución a los distintos

puntos de la provincia sólo con los vehículos de la empresa. Asimismo, afirma que en la contestación de la vista ha probado que los servicios han sido recibidos, que las operaciones son reales y que las facturas fueron efectivamente entregadas por los prestadores de fletes.

Se agravia que las resoluciones apeladas hacen una parcial apreciación de las pruebas, en tanto omite considerar el inventario físico realizado ante un acta de constatación y dudando de la fe pública notarial sobre la que se estructura todo el derecho argentino y el derecho de propiedad, aportadas en tiempo y forma, mediante el cual se demuestra en forma fehaciente los hechos afirmados.

Agrega que los actos recurridos carecen de toda fundamentación, violando el derecho a obtener una decisión fundada como propia del proceso adjetivo. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Considera que las sanciones aplicadas son evidentemente desproporcionadas en relación a las conductas incriminadas, lo que implica un acto irrazonable que constituye una grave ilegalidad.

Subsidiariamente se agravia de los intereses resarcitorios aplicados en las resoluciones recurridas, manifestando que no existe mora culpable de su parte.

Por todo lo expuesto, solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas, ofrece prueba documental y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 161/172 y 292/303 contesta la representación fiscal el traslado de los recursos y por las razones de hecho y de derecho que expone, peticona se confirmen los actos venidos en recurso, con costas. Ofrece prueba y plantea el caso federal.

Que no habiendo prueba a producir se elevan los autos a consideración de la Sala A y pasan a sentencia a fs. 318.

A fs. 321/324 se declara la nulidad de las resoluciones apeladas, imponiéndose las costas por su orden. A fs. 350/352 vta. la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, revoca la sentencia de este Tribunal y se remiten los autos a los efectos que dicte nueva sentencia.

A fs. 362 pasan las presentes actuaciones a sentencia.

III. Que respecto a la nulidad planteada por la recurrente —que ha quedado circunscripta a la determinación impositiva—, es dable señalar que el acto recurrido cuenta con una detallada descripción de los antecedentes de fiscalización que han llevado al Organismo a proponer los ajustes detallados en la resolución apelada.

En este sentido, no resulta ocioso recordar que este Tribunal ha dicho en numerosas oportunidades, que a los efectos de la procedencia de la nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión (CCiv, Sala F, LA LEY 114-834; 10.006-S; id 116-783; 10.822-S), debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (CCiv., Sala E, LA LEY 116-245; id 123-969; 1.886-S).

No puede aceptarse el agravio vinculado a la falta de causa de la resolución, pues se advierte que el Fisco basó su accionar en una estricta aplicación de normas legales. Desde tal perspectiva debe señalarse que tanto de su simple lectura, como de los términos del sumario e incluso, de las distintas piezas que conforman las actuaciones administrativas, se desprenden claramente cuáles fueron los elementos que tuvo en cuenta el organismo fiscal a fin de proceder a la aplicación de la multa, los que luego están expuesto en la resolución de marras.

Es por ello que el planteo de nulidad no puede prosperar, dado que el acto apelado incorpora pormenorizadamente en sus considerandos los argumentos por los cuales se procedió a determinar la obligación de la recurrente, independientemente del error o acierto en que puede haber incurrido el juez administrativo, cuestión que se deberá tratar al momento de resolver el fondo de la causa.

IV. Que corresponde resolver ahora si se ajusta a derecho las resoluciones apeladas.

Que conforme se desprende de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el organismo fiscal, en ejercicio de las facultades que le son propias, realizó a la recurrente a través de la cual constató que la misma desarrolla la actividad de venta al por mayor de bebidas alcohólicas y destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas.

Que el informe final de inspección obrante a fs. 424/435 del cuerpo de IVA III del expediente administrativo, señala que se realizó un relevamiento de los Subdiarios y sobre la base de la información contenidas en los mismos se confrontó con las declaraciones juradas presentadas en los períodos abril de 2001 a diciembre de 2002 del impuesto al valor agregado, procediéndose al relevamiento de la documentación respaldatoria de las operaciones de compras, ventas y comprobantes de retenciones. De la lectura de los registros surge que los proveedores de la firma en líneas generales comercializan insumos y materia prima para la elaboración de los productos vendidos por la fiscalizada.

De los proveedores circularizados se observó que el proveedor de tapas plásticas, esencias y envases informaban más operaciones que las registradas por el contribuyente. Asimismo las facturas emitidas por los transportistas que realizaban el servicio de fletes eran de “características apócrifas”.

Que en función de ello presumen ventas no declaradas asociadas a la producción, eso es sobre los insumos denominados críticos: tapas de plástico, preforma, envases de Pet, considerando que para cada botella de producto terminado se utiliza un envase y una tapa de plástico a rosca.

Que también del control efectuado sobre los comprobantes de ventas se detectó una singular disparidad en los precios unitarios de los mismos productos en las mismas condiciones de venta y en la misma cantidad, los que tampoco coinciden, en su mayoría, con las listas de precios aportadas por el contribuyente, ni con lo consignado en el inventario de la firma siendo el valor consignado en éste, superior o igual al de venta al público.

Que al contestar la vista prevista en el art. 17 de la ley de rito, la actora ofrece prueba para desvirtuar los ajustes efectuados por el organismo fiscal. A fs. 614/620 del II cuerpo de IVA se abren las actuaciones a prueba.

Que el informe pericial contable (fs. 1/8 del cuerpo de pruebas de los antecedentes administrativos) surge que de las facturas que la inspección ha detectado como no registradas correspondientes al proveedor Ledesma S.A. (proveedor de alcohol etílico), todas ellas han sido declaradas en las declaraciones juradas que la sociedad presenta ante el Instituto Nacional de Vitivinicultura informando tanto las entradas y salidas del alcohol etílico como también el número de facturas a través de las cuales se han documentado las ventas de alcohol fraccionado (puro) y elaborado (cañas). Es decir, en estas declaraciones juradas se informa al Instituto, la cantidad de alcohol en existencia al inicio del mes, las entradas, las salidas para fraccionamiento, ventas y/o elaboración y la cantidad de alcohol en existencia final del mes. Con lo cual si bien la AFIP afirma que las compras no se encuentran registradas, el alcohol vendido ya sea en forma pura o elaborado, esas ventas fueron facturadas de acuerdo con lo informado por la sociedad en las declaraciones al Instituto.

Que en relación a la falta de registración de compras de tapas que el organismo toma de base del ajuste, y que considera que con ellas se elaboraron y vendieron productos sin haberse declarado, señala el experto contable que de las declaraciones juradas al Instituto surge que las ventas fueron declaradas al informarse ante el mismo el lote de facturas utilizadas para documentar esas operaciones. Si fuera cierto que con esas tapas se elaboraron productos, entonces estaría faltando alcohol para producirlos; y el alcohol registrado y no registrado, se encuentra declarado en su totalidad en las declaraciones juradas presentadas al Instituto informando el destino dado al mismo. Por otra parte —agrega— los clientes que contestaron la consulta, respecto de las ventas, han respondido que sólo han comprado lo que consta en las facturas, con lo que también se evidencia que no hubo ventas no declaradas.

Que el oficio dirigido al Instituto Nacional de Vitivinicultura —Sede Resistencia—, cuya contestación obra a fs. 699/701 del cuerpo IV de pruebas del expediente administrativo, informa las salidas de alcoholes y productos elaborados por la empresa recurrente según las declaraciones juradas del año 2001 y 2002, concluyendo que en las tareas de fiscalización por dichos períodos no se registraron irregularidades.

Que a fs. 610/611 vta. del cuerpo IV del IVA se encuentra agregada un acta notarial en el que consta un efectivo proceso de inventario ante un actuario, el cual adiciona la existencia de tapas utilizadas en las ventas, realizadas a partir del 1° de abril de 2001, a los efectos de precisar los productos utilizados y el stock. Sin embargo, el Mismo fue realizado luego de iniciada la fiscalización.

V. Que en principio, cabe manifestar que las presunciones son el resultado de un proceso lógico mediante el cual de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable. (Philips Argentina S.A. c. Fisco Nacional, CNACAF, Sala I, 07/08/1990).

Que asimismo toda determinación sobre base presunta debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados.

Que particularmente el artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), primer párrafo, contempla la posibilidad de la aplicación de presunciones generales y ordena que la estimación de oficio se funde en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo.

Que en el caso de autos, se concluye que la prueba pericial propuesta por la actora, así como la informativa, logra desvirtuar la presunción utilizada por el organismo fiscal. El indicio del faltante en la existencia de tapas por omisión de registración de las facturas de compras, como surge de la propia inspección, no se exhibe, como una razonable hipótesis de detección de ventas omitidas, por lo que cabe en este aspecto revocar la resolución apelada.

VI. Que respecto del otro ajuste efectuado, esto es las facturas por la prestación del servicio de fletes de los Sres. Rolando Víctor Mazur y Fabián Alberto López, que los inspectores señalan que tendrían “características de apócrifas”, ni en el informe final de inspección, ni en las resoluciones apeladas, se indica cuáles serían esas “características”.

Que debe señalarse que de las propias bases del fisco y a modo de ejemplo, respecto de una de las facturas cuestionadas N° 2-0278, perteneciente al Sr. Rolando Víctor Mazur (conforme fs. 388 del cuerpo de II de IVA), surge que la misma coincide con una autorización otorgada por la AFIP (ver fs. 148 del cuerpo I de IVA).

Que en igual situación se encuentra la factura cuestionada N° 0001-00000515 del proveedor Fabián Alberto López (ver fs. 147 del mismo cuerpo de antecedentes).

Que se advierte que en el informe final de inspección sólo el control efectuado por la inspección actuante consistió en enviar requerimientos a los mencionados proveedores, los que fueron devueltos al remitente. Tampoco surge de las actuaciones administrativas que los nombrados hayan sido incluido en la Base E-Apoc.

Los elementos colectados por la inspección no son suficientes para fundar la tacha de apócrifa que le atribuye a la facturación impugnada.

Que debe destacarse la escasa actividad desplegada por el organismo fiscalizador para dar con los supuestos proveedores, dadas las amplias facultades con las que por ley cuenta dicho organismo para ubicar y hacer comparecer a personas (aún por medio de la fuerza pública) en el cumplimiento de sus tareas específicas, lo cual denota la débil consistencia de los argumentos en los que se basa la impugnación fiscal materia del presente litigio (cfr. “Coop. de Trabajo Servicio Integral Electromec SIEM Ltda.”; T.F.N., Sala “C”, 13/12/2006).

Que, en este orden de ideas, respecto de la fundamentación que pudiera surgir de una escasa actividad fiscalizadora como la mencionada, deben recordarse ciertos lineamientos en cuanto a la fundamentación suficiente que debe sustentar un ajuste como el presente, tal como lo hiciera la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en el precedente “Stop Car S.A.”, de fecha 05/11/2010, al indicar que: “(...) la imposibilidad de ubicar a los proveedores en alguno de los casos, la no declaración por parte de éstos del correspondiente débito fiscal y/o la no presentación de las declaraciones juradas, no resultan suficientes a efectos de probar la inexistencia de la operatoria comercial desplegada entre la empresa actora y los proveedores en cuestión, máxime si se tiene en cuenta que las circunstancias mencionadas resultan ajenas a la responsabilidad de la actora”.

Que en atención a lo expuesto, procede, también en este aspecto revocar las resoluciones apeladas, debiendo imponerse las costas a la vencida en ambos ajustes efectuados por el organismo fiscal.

El doctor Buitrago dijo:

I. Que adhiere a la relación de los hechos efectuada por el vocal instructor.

II. Que en relación al planteo de nulidad articulado por la actora, adhiero también a su solución, mas considero que las costas deben imponerse a la vencida.

En efecto, he dicho en más de una oportunidad que más allá de la denominación elegida por la nulidicente, debe analizarse si sus argumentos constituyen jurídicamente la articulación de la cuestión de previo y especial pronunciamiento para así, en su caso, estarse a los principios rectores contemplados en el art. 68 y cc. del Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación.

La apelante, en la especie, fundó su planteo en aspectos que hacen específicamente a los requisitos esenciales (art. 1, inc. f, de la ley 19.549) de todo acto administrativo, por lo que su eventual admisión hubiera implicado su nulidad absoluta e insanable.

Por lo demás, mereció una concreta respuesta por parte de la representación fiscal, que merecería retribución.

En suma, el tratamiento de cuestiones como la de autos no pueden encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

En términos similares se ha expedido la Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal (“Greid S.A.” del 10/09/2015 y “De Dominicis Carlos Enrique” del

11/02/2016).

Por otra parte, considero necesario advertir que en el caso aquí en análisis el planteo de nulidad no se encontró encaminado a obtener la revocación de la pretensión fiscal a través de una decisión referida al aspecto sustancial de la controversia sino, como ya expresé, a una cuestión que, de haber prosperado, hubiese traído aparejado la nulidad absoluta e insanable del acto sin entrar por ende al análisis del aspecto sustancial de la litis (cfr. C.S.J.N. “Bolland y Cía. S.A.” del 21/02/2013).

Por dichos fundamentos, voto en el sentido de rechazar la defensa de nulidad articulada por la actora, con costas.

III. Que en lo que respecta al fondo de la cuestión, considero propicia la ocasión para recordar los presupuestos básicos que legitiman toda determinación sobre base indiciaria, tal como la aplicada en la especie.

Esta Sala, en su anterior integración, ha dicho que toda estimación significa valorar con criterio interpretativo y objetivo los hechos y circunstancias que deben ser tenidos en cuenta. Ello, porque la existencia y medida del hecho imponible deben resultar de circunstancias fundadas, ya que la elección de los diversos indicios que deben servir de base, así como también el procedimiento racional para las estimaciones no pueden traducirse a la postre en decisiones discrecionales; la estructura lógica que debe resultar de una determinación fundada no puede ser arbitraria, ni apoyarse en cualquier indicio, pues el que se elija debe ser un indicio representativo para el caso particular: el método debe ser adecuado y resultar congruente en sus resultados. La administración tiene el derecho y el deber de transformar toda “incertidumbre” que incumba a su pretensión como tal (o a su medida) en una verdad procesal (bien entendida como la máxima probabilidad posible) mediante la estimación, “Decina Ciorciari y Cia. S.R.L. La Pirucha s/quiebra” - T.F.N. - Sala “A” - 23/12/1999.

En este sentido, es indudable que la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente. Los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto “Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto” - T.F.N. - Sala “A” - 25/02/1998. Se agregó, en este orden de ideas, que a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, se requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente evidencien que la probanza colectada guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados, sin perjuicio de que el contribuyente aporte elementos probatorios que ayuden a confirmar o no los datos de los que se valió la inspección. “Frigorífico Fría S.A.I.C.” T.F.N. - Sala “A” - 13/02/1998.

IV. Que a la luz de tales parámetros, comparto la apreciación de la prueba efectuada en el voto que antecede, votando en su mismo sentido.

El doctor Pérez dijo:

Que adhiere al voto del doctor Vicchi.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, se resuelve: Revocar las resoluciones apeladas, con costas. Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. — Juan C. Vicchi. — Ignacio J. Buitrago.