Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 21 de agosto de 2013.

Vistos los autos: "Stop Car S.A. (TF 26.815-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 247/250), que dispuso revocar parcialmente los actos del organismo recaudador por los que se determinaron las obligaciones tributarias de Stop Car S.A. en el impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2001 y en el impuesto al valor agregado por los períodos comprendidos entre mayo de 2001 y enero de 2002 —ambos inclusive—, y liquidó los respectivos intereses resarcitorios de acuerdo con lo previsto en el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) (confr. fs. 18/44, 104/132, 347/349 vta. y 354). La posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos se fundó, en síntesis, en considerar que la actora había computado en sus declaraciones juradas correspondientes a los impuestos y períodos citados costos y gastos en exceso por no hallarse debidamente acreditada la existencia de operaciones reflejadas en diversas facturas.

2°) Que para resolver en el sentido indicado —y en cuanto guarda relación con los agravios vertidos ante esta instancia—, la cámara consideró —en síntesis— 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 su-

ficientes 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" (conf. fs. 349). Además, señaló que las cuestiones de hecho y prueba eran ajenas —en principio— al recurso que autoriza el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 (t.o. en 1998), vía por la cual los autos llegaron a conocimiento y decisión de esa alzada, y que tal remedio no daba acceso, salvo error manifiesto, a una instancia ordinaria que hiciese posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión a la que hubiera llegado el tribunal administrativo al valorarla. Desde tal perspectiva, entendió que no concurrían razones, en el examen de los hechos de acuerdo con las pruebas obrantes en la causa, para descalificar la labor jurisdiccional llevada a cabo por el Tribunal Fiscal de la Nación (conf. fs. 349 in fine/349 vta.).

3°) Que contra dicho pronunciamiento la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 359/360) que fue concedido a fs. 362. El memorial de agravios obra a fs. 371/377, sin que la actora haya contestado el traslado conferido a fs. 378. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

4°) Que los actos administrativos de la Dirección General Impositiva —que al ser apelados dieron origen a la presente causa— se fundaron en que las facturas computadas por la actora en las declaraciones juradas impugnadas eran inválidas por no hallarse fehacientemente acreditada la existencia de las operaciones que pretendían reflejar. Respecto de tres de esos proveedores el organismo recaudador tuvo en cuenta, entre otros aspectos, que los servicios consignados en las facturas extendidas a Stop Car S.A. no coincidían con las respectivas actividades declaradas por aquéllos en el padrón de contribuyentes. Así, en el caso de Ecolife S.A., se constató que la actividad declarada era "la 'venta al por mayor de prendas de vestir de cuero'" mientras que en los comprobantes exhibidos por la actora se facturó "asesoramiento publicitario" y "publicidad" (fs. 20/21 y 107). Respecto del proveedor Alejandro Santos Margani, advirtió que éste había declarado como actividad la "venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería" mientras que en los comprobantes exhibidos por la accionante se menciona "mobiliario para eventos, equipos de computación para eventos [e] imprenta para eventos" (fs. 22 y 108/109). En forma similar, la actividad declarada por la firma Monta Perto S.A. consistía en la prestación de "servicio de transporte aéreo de cargas", mientras que en las facturas exhibidas por la accionante se alude a "la refacción de inmuebles" (fs. 23 y 110).

En un cuarto caso —referido al señor Américo Mario Amoroso— el organismo recaudador sustentó la impugnación en la circunstancia de que Stop Car S.A. no había suministrado infor-

mación sobre el modo de cancelación de las facturas (fs. 25 y 112).

Por último, el organismo recaudador impugnó las operaciones realizadas con Gustavo Zuviría por la presunta falta de autenticidad de las facturas emitidas (fs. 23 y 109/110).

5°) Que en lo que se refiere a los primeros cuatro casos reseñados —Ecolife S.A., Alejandro Santos Margani, Monta Perto S.A. y Américo Mario Amoroso— la sentencia del Tribunal Fiscal ha efectuado un examen superficial de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y revela graves deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso, que imponían a la cámara la revisión de lo decidido por aquél no obstante lo prescripto por el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 (t.o. en 1998). En efecto, si bien esa norma otorga carácter limitado a la revisión de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985, considerando 5°), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos (conf. Fallos: 326:2987, considerando 9°).

6°) Que al respecto, corresponde señalar que en el caso de los proveedores Ecolife S.A., Monta Perto S.A. y Alejandro Santos Margani el Tribunal Fiscal omitió considerar la objeción de la AFIP consistente en que los servicios por ellos fac-

turados no se correspondían con las respectivas actividades declaradas en el padrón de contribuyentes, pese a la reseña allí efectuada (conf. considerando VII, en especial aps. 2, 3 y 6, fs. 248 vta./249 vta.), por lo que resulta inexacto lo aseverado por la alzada para desestimar la postura del ente recaudador, en cuanto a que "los únicos elementos que tuvo en cuenta el Fisco Nacional para concluir en la inexistencia de las operaciones comerciales con la aquí actora ha sido la no ubicación de los mismos en los domicilios fiscales, la no presentación de declaraciones juradas y/o la no declaración de débito fiscal alguno" (confr. considerando VIII, fs. 249 vta.). 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. No lo hizo al interponer los recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal (confr. fs. 45/56 vta. —en particular, pto. 3: "De los servicios contratados y la impugnación de los comprobantes usados para su acreditación", fs. 47 vta./48 y pto. 8: "Análisis detallado por proveedor de las facturas no consideradas por el Fisco como válidas", fs. 50 vta./51—; ídem, fs. 133/144 vta., en particular fs. 135 vta./136 y 138 vta./139), ni en oportunidad de contestar los agravios de la AFIP ante la cámara (confr. escrito de expresión de agravios de fs. 312/318, en particular fs. 314 vta. —2° párr.— y fs. 315

—1° y 2° párr.— y contestación del traslado de fs. 322/324); asimismo cabe recordar que no contestó el memorial glosado a fs. 371/377 (confr. auto de fs. 380). Esa situación, unida a la lacónica descripción de los servicios que presentan las facturas examinadas (conf. actuaciones administrativas, "cuerpo circularizaciones 1, n° 1", fs. 63, 65/89, 95, 97/112 y 116), conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación —confr. sentencia del Tribunal Fiscal, considerando VII, fs. 249 vta. y sentencia de la cámara, considerando IV, fs. 348 vta. y 349— resultan inhábiles por sí solos, ante la gravedad de los indicios expuestos, para tener por acreditada la existencia de las operaciones que allí se consignan.

7°) Que en lo concerniente al caso del proveedor Américo Mario Amoroso, el citado tribunal omitió considerar que el organismo recaudador sustentó su impugnación en el hecho de que Stop Car S.A. no había proporcionado información acerca de la forma de cancelación de las facturas emitidas por aquél (fs. 25 y 112), por lo que resulta incorrecta la afirmación referida a que la pretensión fiscal se sustentó exclusivamente en que el señor Amoroso no había presentado declaraciones juradas "en los períodos correspondientes a la supuesta operatoria de la recurrente" y en que no había podido encontrárselo en su domicilio fiscal (fs. 249 vta., considerando VII, pto. 8). Tampoco consideró las impugnaciones que la representación fiscal hizo del informe contable presentado por la actora en torno a que las órdenes de pago que ésta había proporcionado para su elaboración consistían en meros formularios de computación "sin la recepción

por parte del beneficiario como del responsable que entregó los fondos, más allá que también faltaba la firma de los que confeccionaron dicha documentación" (conf. informe contable de fs. 210/211 vta., en especial fs. 210 vta., pto. c; escrito de impugnación de fs. 217/218, en especial fs. 218 —4° párr.—; la lacónica contestación de la impugnación obrante a fs. 223/223 vta., pto. c.; alegato de la demandada de fs. 230/234, en especial fs. 232 vta. in fine y alegato de la actora de fs. 237/239 vta., en especial fs. 239 —1° y 2° párr.—). A ello debe agregarse la falta de precisión de la defensa esgrimida por la actora al interponer los respectivos recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal donde se limitó a señalar genéricamente que "Stop Car S.A. informó los medios de cancelación de sus obligaciones y acompañó los recibos de pagos emitidos por los proveedores o en su defecto las órdenes de pago suscriptas por éstos"; sin indicar concretamente los instrumentos que reflejarían la alegada cancelación de las facturas ni las fojas de las actuaciones administrativas donde ellos se encontrarían agregados (confr. recurso de apelación de fs. 45/56 vta. —en particular, pto. 8: "Análisis detallado por proveedor de las facturas no consideradas por el Fisco como válidas", fs. 51 vta.—; ídem, fs. 133/144 vta., en particular fs. 139 vta.). En virtud de lo precedentemente expuesto, corresponde admitir los agravios de la representación del ente fiscal, consistentes en que "no obra actividad probatoria alguna por parte de la actora referida a la cancelación de las operaciones" (conf. memorial de agravios, fs. 373 vta. —5° párr.—), en la medida en que el incumplimiento de esa

carga impide dar cuenta de la efectiva existencia de los gastos computados por la actora en sus declaraciones juradas.

8°) Que contrariamente a la solución a la que se llega respecto de los casos examinados en los considerandos que anteceden, corresponde desestimar los agravios vinculados con el cómputo de los servicios facturados por el señor Gustavo Zuviría. En efecto, para rechazar las objeciones del ente recaudador referentes al citado proveedor, el a quo consideró que éste se hallaba inscripto ante la AFIP, que la facturación emitida era formalmente válida y que la operatoria comercial había quedado comprobada mediante la declaración testifical prestada ante el Tribunal Fiscal (fs. 348 vta.). Sobre el particular cabe destacar que en esa declaración el señor Zuviría afirmó haber actuado como agente de ventas de los productos comercializados por la actora, actuación que guarda correspondencia con la actividad registrada en el padrón de contribuyentes, con fecha de inicio 1° de enero de 1999, consistente en la "venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores" (conf. interrogatorio y acta obrantes a fs. 195/196, preguntas tercera y cuarta; conf. asimismo, act. adm., "cuerpo circularizaciones 1, n° 1", fs. 149). Por lo demás, cabe agregar que en esa declaración el señor Zuviría reconoció que las facturas emitidas -y que ascienden a las sumas de $ 287,70, $ 566,34, $ 129, $ 136,92, $ 287,73 y $ 277,61- corresponden al cobro de comisiones por su actividad de intermediación, que en algunos casos resultaron auto canceladas mediante retención del importe correspondiente de los pagos recibidos de los clientes por la compra de esos productos, y en otros eran directamente abonadas por la empresa,

sea mediante cheques o en efectivo (conf. fs. 195/196, pregunta quinta y pregunta del Fisco a continuación de la sexta; conf. asimismo act. adm. "cuerpo circularizaciones 2, n° 2", fs. 360 y 365/369), por lo que en atención a los importes de las facturas y su dispar modo de cancelación resulta inoficioso el tratamiento de los agravios relativos a la alegada falta de cumplimiento de los requisitos previstos en los arts. 1° y 2° de la ley 25.345, por "la no adecuación a los medios de pago requeridos para el cómputo del crédito fiscal" (fs. 373 vta., párrafo tercero). Por último, el agravio atinente a la alegada falta de autenticidad de las facturas no puede prosperar toda vez que los argumentos expuestos traducen una mera discrepancia con los fundamentos que expuso el Tribunal Fiscal al desestimar esa concreta impugnación, extremos que, por además, tampoco fueron adecuadamente rebatidos ante la cámara (conf. sentencia del Tribunal Fiscal, fs. 249, pto. 5 -párr. 2°, 3° y 4°-, escrito de expresión de agravios, fs. 316 vta. -4° párr.- y memorial de agravios, fs. 373 vta. -3° párr.-).

Por ello, se revoca la sentencia apelada respecto de los puntos tratados en los considerandos 5°, 6° y 7° de este pronunciamiento, y se la confirma en lo referente a la cuestión examinada en el considerando 8°. Las costas de todas las instancias

-//-

-//-se imponen en proporción a los respectivos vencimientos (arts. 71 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

CARMEN M. ARGIBAY

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por el Dr. **Demian Konfino**. En el memorial de agravios fue representado por la Dra. **Verónica I. Carra**, con el patrocinio letrado de la Dra. **Silvia Josefina Pepe**.

El traslado **no fue contestado**.

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

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