

LEGAJO DE APELACIÓN FORMADO EN LA CAUSA N° CPE 1450/2016, CARATULADA: "NET 3 S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769". J.N.P.E. N° 3, SECRETARÍA N° 6. EXPEDIENTE N° CPE 1450/2016/2/CA2. ORDEN N° 29.517. SALA "B".

Buenos Aires, de marzo de 2021.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de F. I. S. y de NET 3 S.A. a fs. 370/375 de los autos principales (fs. 87/92 de este expediente) contra la resolución de fs. 357/368 también de la causa principal (fs. 75/86 de este legajo), por la cual el juzgado "*a quo*" dictó los autos de procesamiento de los nombrados y dispuso trabar un embargo sobre los bienes de aquéllos.

El memorial de fs. 102/113 vta. del presente, por el cual la defensa de F. I. S. y de NET 3 S.A. informó en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por los puntos resolutivos I, II, III y IV de la resolución de fs. 357/368 del legajo principal, el juzgado de la instancia anterior dictó el auto de procesamiento de F. I. S. y de NET 3 S.A. y dispuso trabar un embargo sobre los bienes de cada uno aquéllos hasta cubrir la suma de \$ 13.000.000, por considerar que existen elementos de prueba suficientes que permitirían acreditar, "*prima facie*", que el nombrado en primer término habría sido el responsable de la dirección y de la administración de NET 3 S.A. en los años 2012 y 2013 y que en aquel carácter habría tomado parte en la ejecución de los hechos que dieron lugar a la evasión de las sumas de \$ 2.102.811,04 y \$ 1.824.340,49 a cuyo pago aquella sociedad habría estado obligada por el Impuesto al Valor Agregado y por el Impuesto a las Ganancias correspondientes al ejercicio fiscal 2013, mediante la presentación de declaraciones juradas presuntamente engañosas del primero de los impuestos mencionados por los períodos mensuales 9/2012 a 8/2013, en las cuales se habría computado crédito fiscal en exceso y mediante la falta de presentación de la declaración jurada correspondiente al segundo de los impuestos mencionados y la presentación extemporánea de dos declaraciones juradas presuntamente engañosas en las cuales se habrían deducido gastos supuestamente improcedentes, algunos de los cuales documentados con facturas



presuntamente apócrifas.

Aquellos hechos fueron calificados con el art. 1 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017), por aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, por considerar que “...la nueva redacción de aquel régimen fijada por el art. 279 de la ley 27.430 es más benigna que la vigente al momento de aquel suceso, pues, en aquella vieja opción, la imputación podría recaer en la figura agravada, lo cual no se da con la nueva ley ahora vigente...” (confr. fs. 364, párrafo segundo, de los autos principales).

2º) Que, por el recurso de apelación de fs. 370/375 de los autos principales (fs. 87/92 de este incidente), la defensa de F. I. S. y de NET 3 S.A. se agravió de lo dispuesto por los puntos I y III de la resolución de fs. 357/368 del legajo principal, por discrepar con la valoración de los elementos probatorios efectuada por el juzgado de la instancia anterior y con las estimaciones provisorias que se efectuaron a partir de aquella valoración, acerca de la existencia de los delitos que se tuvieron por acreditados por la resolución referida, por considerar que las operaciones comerciales contabilizadas por NET 3 S.A. en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos 9/2012 a 8/2013 son veraces y, por lo tanto, los créditos fiscales computados en aquellas declaraciones son procedentes y los gastos computados en el Impuesto a las Ganancias también son procedentes.

Concretamente, con relación al hecho supuesto de evasión del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal 2013 (periodos mensuales de 9/2012 a 8/2013), el recurrente manifestó “...la supuesta evasión se habría producido mediante la presunta presentación de declaraciones juradas supuestamente engañosas, en orden al impuesto y período en cuestión, en atención a que se habrían computado créditos fiscales supuestamente improcedentes...”, sin embargo: “...El que un proveedor no haya contestado la circularización no significa que las operaciones sean falsas...”, “...Tanto en sede administrativa como ante V.S. esta parte puso de manifiesto que las operaciones cuestionadas en realidad existen...”, “...todos los pagos efectuados por NET 3 eran bancarizados...”, “...Consecuentemente con lo expuesto, entendemos que no se trata de operaciones ficticias o simuladas, se trata de operaciones reales con personas identificables y ubicables... Todo esto pone de resalto que mi representada en modo alguno intentó eludir sus



obligaciones fiscales mediante la simulación o cualquier otro medio...”.

Con relación a los proveedores, que fueron indicados como apócrifos por el organismo recaudador, en el caso de LIDER METALES S.A., manifestó que al momento en que NET 3 S.A. abonó las facturas, aquella sociedad contaba con el CAI vigente y que no surge de la documentación incorporada en la causa en qué momento la misma dejó de estar en condiciones de poder operar, destacando además que de ninguna manera los imputados podían conocer que la sociedad mencionada fuera una “*usina de facturas apócrifas*”.

Por otra parte, respecto del proveedor M. E. B., el apelante señaló que: “...*este proveedor ha verificado su crédito en el concurso de NET3, el que por cierto fue aceptado por el Juez del concurso y no es fácil comprender que no haya tenido ningún tipo de oposición de los interesados, incluyendo a la AFIP. Con lo cual es contradictorio que por un lado la AFIP cuestione las operaciones de B. y por otro lado la AFIP no se haya opuesto a la verificación del crédito...*”.

Asimismo, con relación al hecho de evasión del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2013, expresó: “...*El reclamo por el impuesto a las ganancias es incorrecto. Este cálculo está mal hecho ya que no tienen en cuenta la teoría de los créditos presuntos; las ventas no fueron objetadas por AFIP, es más se las toma a pesar de haberle fallado el método de circularización y por lo tanto para la determinación del impuesto a las ganancias necesariamente debe descontarse los materiales necesarios para la fabricación del cable (costo) motivo por el cual la discusión quedaría circumscripta solo al IVA...*”.

Por otro lado, se agravió del monto de los embargos fijados por considerar que “...*En la convicción de entender que mi asistido como NET 3 no han cometido ningún hecho delictivo, el embargo debería caer; sin perjuicio de lo cual aún en la hipótesis del Tribunal... como consecuencia de todos los errores marcados (...) la Base de cálculo es incorrecta...*”.

3º) Que, por ninguno de los argumentos invocados por el recurso de apelación interpuesto ni por los que se desarrollaron en la ocasión prevista por el art. 454 del C.P.P.N., se han desvirtuado los fundamentos que el juzgado “*a quo*” expresó en sustento de los autos de procesamiento recurridos.

En efecto, contrariamente a lo manifestado por la parte recurrente,

los elementos de prueba incorporados actualmente a los autos principales que fueron reseñados por los considerandos 9° a 18° de la resolución recurrida, constituyen un cuadro probatorio idóneo y suficiente para sustentar, con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., la estimación provisoria acerca de la materialidad de los hechos de evasión de las sumas de \$ 2.102.811,04 y \$ 1.824.340,49 a cuyo pago NET 3 S.A. habría estado obligada por el Impuesto al Valor Agregado y por el Impuesto a las Ganancias correspondientes al ejercicio fiscal 2013, respectivamente.

4°) Que, en atención a los agravios introducidos por el apelante, corresponde destacar que en el caso, lo que se cuestiona es la carencia de la documentación que acredite el crédito fiscal computado por la contribuyente NET 3 S.A. en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentadas respecto de los períodos fiscales de septiembre de 2012 a agosto de 2013, ambos inclusive.

El crédito fiscal es aquel que se genera cuando un responsable inscripto en el Impuesto al Valor Agregado realiza una compra o recibe una prestación de servicio y paga el porcentaje correspondiente al impuesto mencionado a otro responsable inscripto y queda documentado mediante la factura emitida por el contribuyente que recibió el pago.

Por el primer párrafo del inciso a) del artículo 12 de la ley N° 23.349 (t.o. Decr. 280/97), surge la necesidad de facturación del impuesto a efectos de ser computado válidamente como crédito fiscal.

En el caso de autos, conforme surge de la denuncia obrante a fs. 1/15 de los autos principales, NET 3 S.A., ante la requisitoria de la A.F.I.P.-D.G.I. no aportó las facturas que documentan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentadas respecto de los períodos fiscales 9/2012 a 8/2013 y se limitó a informar que ha procedido a iniciar acciones judiciales por retención indebida de documentación y libros contables al ex contador de la sociedad y aportó un disco compacto que contiene un detalle del libro IVA compras y del libro IVA ventas correspondiente a los períodos mencionados (confr. fs. 3 y 7 vta. de los autos principales).

Por consiguiente, los agravios relacionados con la existencia efectiva de las compras y gastos declarados, no puede tener una recepción favorable, porque lo que se cuestiona no es la inexistencia de gastos sino la falta de acreditación del crédito fiscal declarado, el cual se acredita con las facturas



por las que se documentó el Impuesto al Valor Agregado abonado a un contribuyente inscripto en aquel impuesto (confr., en el mismo sentido, Regs. Nos. 720/2011 y 769/2017 de esta Sala “B”).

5º) Que, por doctrina especializada en materia tributaria, se ha expresado, bajo el título “*Condiciones y Requisitos para su cómputo*”, que la ley del gravamen impone “...una serie de requisitos y condiciones para que el crédito fiscal pueda ser computado como tal por el contribuyente...”. Aquellos requisitos son: “...Que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado. Que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente. Que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes. Que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva. Que se vincule con operaciones gravadas, cualquiera que fuese la etapa de su aplicación. Que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA. Que las operaciones que originan crédito hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo. Que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago... del primer párrafo del inciso a) del artículo 12 surge la necesidad de facturación del impuesto, en tanto que el requisito de discriminación del mismo se encuentra contemplado en el artículo 41... corresponde entonces traer a este análisis el artículo 37, el cual indica, en su primer párrafo, que los responsables inscriptos que efectúen operaciones con otros responsables inscriptos deberán discriminar en la factura o el documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación. De allí surge que la discriminación del impuesto en la factura es un requisito esencial sin el cual existe la presunción, que no admite prueba en contrario, de que en la etapa anterior no se ha pagado el impuesto, no dando en consecuencia derecho al cómputo del crédito fiscal para los responsables inscriptos... resulta obvio decir que la condición de ‘impuesto facturado’ y su discriminación deben constar en soporte documental que sirva de sustento a la operación. Debe tenerse en cuenta que es esencial que la documentación respaldatoria de las operaciones de compra y prestaciones recibidas sea la emanada de los respectivos proveedores y prestadores de servicios...” (confr. Rubén A. MARCHEVSKY “*Impuesto al Valor Agregado Análisis Integral*”, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2006, págs. 634, 638 y 642).



“...a diferencia de lo que ocurre en otros tributos, en el IVA no solamente importa que en la realidad de los hechos se hayan concretado las operaciones que dan lugar a las deducciones o cálculos a favor del contribuyente, sino que, además: las mismas figuren debidamente documentadas, y que los importes computables resulten de determinados datos que se exige estén exteriorizados en los respectivos comprobantes... y su pago haya sido realizado de conformidad con las normas establecidas al efecto...” (confr. Juan OKLANDER, “Ley del Impuesto al Valor Agregado”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 508).

6º) Que, sin perjuicio de lo destacado por el considerando anterior, cabe poner de resalto que en el caso, los funcionarios de la A.F.I.P.-D.G.I. que participaron de la fiscalización, a pesar de que la contribuyente no aportó la documentación respaldatoria del crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos fiscales 9/2012 a 8/2013, no impugnaron la totalidad de aquel crédito fiscal, sino que “...respecto a las operaciones comerciales con proveedores de compras por montos poco significativos, la fiscalización actuante consideró los créditos fiscales de dichas operaciones a los efectos de la determinación del crédito fiscal computable para los períodos fiscalizados de 09/2012 a 08/2013...” (confr. fs. 7 vta. de los autos principales), y procedió a solicitar información a “...aquellos proveedores con operaciones de montos significativos, considerando a tales efectos aquellos proveedores con operaciones superiores a los \$ 5.000, de importe neto y que no habían sido circularizados anteriormente...”, y “...procedió a confeccionar un nuevo Papel de Trabajo con el Detalle de las operaciones de Compras y Gastos realizados por la rubrada, considerando a tal efecto la información obtenida de las circularizaciones efectuadas a los proveedores, la información que surge de los sistemas de esta AFIP-DGI, Citi Ventas, Retenciones y/o Percepciones y Factura Electrónica, y la correspondiente a los proveedores con operaciones de compras de montos poco significativos, ascendiendo el crédito fiscal computable a la suma de PESOS DOS MILLONES QUINIENTOS DOCE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y CINCO CON 82/100 (\$ 2.512.595,82...” (confr. fs. 7 vta. y 8 de los autos principales).

Por consiguiente, contrariamente a lo afirmado por el apelante, el crédito fiscal computado por NET 3 S.A. en las declaraciones juradas del



Impuesto al Valor Agregado presentadas por la contribuyente por los períodos fiscales 9/2012 a 8/2013 habría sido correctamente impugnado por el organismo recaudador.

7º) Que, con relación al agravio relacionado con el método de cálculo del Impuesto a las Ganancias, corresponde resaltar que por no haber presentado oportunamente la contribuyente NET 3 S.A. la declaración jurada del impuesto mencionado, de acuerdo a lo que surge de la denuncia de fs. 1/15 de los autos principales, *“...el personal fiscalizador consideró como base para la determinación de los ingresos por ventas del ejercicio fiscal 2013, el total de ventas que surge de las declaraciones juradas de IVA por dichos períodos fiscales...”*, lo cual no constituye una incoherencia por parte de los funcionarios del organismo recaudador, porque para el cálculo de la evasión del Impuesto al Valor Agregado no se cuestionaron las ventas declaradas por la contribuyente sino el crédito fiscal declarado por aquélla.

8º) Que, por otra parte, contrariamente a lo afirmado por el apelante, de acuerdo a lo que surge de la denuncia de fs. 1/15 de los autos principales, *“...la fiscalización interviniente a los efectos de arribar al resultado Bruto Impositivo, procedió a determinar el Costo de la Mercadería Vendida, al no contar con otra información, considerando para el cálculo de las compras y los gastos las operaciones comerciales realizadas por la rubrada durante el ejercicio fiscal 2013 en base a la información proporcionada por los proveedores circularizados de la contribuyente, la que surge de los sistemas Citi Ventas y Factura Electrónica de esta AFIP DGI y la correspondiente a los proveedores con operaciones de compras por montos poco significativos... la fiscalización actuante consideró los gastos por Sueldos y Cargas Sociales que surgen de la información obtenida de las bases de datos del Organismo correspondiente a las declaraciones juradas del S.U.S.S. – F.931 presentadas por la rubrada para los períodos fiscales 09/2012 a 08/2013... considerando además los gastos correspondientes al Impuesto a los Ingresos Brutos...”* (confr. fs. 9 y 9 vta. de los autos principales).

Asimismo, por el informe confeccionado por la División Jurídica de la Sección Penal Tributaria de la A.F.I.P.-D.G.I. como consecuencia de lo dispuesto por el punto V de la resolución de fs. 357/368 de los autos principales, por el cual se ordenó *“...V) REQUIÉRASE al organismo recaudador que*

proceda a recalcular el monto de impuesto evadido por la contribuyente NET 3 S.A. en concepto de Impuesto a las Ganancias, del ejercicio fiscal 2013, teniendo en cuenta los parámetros señalados por la defensa en su presentación de fs. 353/354...”, se reiteró lo que había sido mencionado por la denuncia de fs. 1/15 de aquel legajo, en cuanto a que para el cálculo de aquel impuesto se habían considerado los gastos de producción.

En este sentido, por el informe mencionado se expresó: “...*Al respecto cabe reiterar que en el acto en crisis, el Fisco ha determinado la materia imponible, considerando compras circularizadas más gastos facturados por monotributistas y exentos del Impuesto al Valor Agregado más gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada respaldados por documentación apócrifa, más sueldo y contribuciones de la seguridad social e Impuesto a los Ingresos Brutos...*” (confr. fs. 117 vta. de este incidente).

Por consiguiente, el agravio desarrollado por el apelante con relación al método de cálculo del Impuesto a las Ganancias que hubiera correspondido abonar a NET 3 S.A. por el ejercicio fiscal 2013 tampoco puede tener una recepción favorable.

9º) Que, por lo demás, sin perjuicio de la necesidad eventual de producir alguna medida de prueba, y por los resultados que aquélla pudiera traer aparejada en el futuro, no pueden soslayarse las conclusiones expresadas por los considerandos anteriores -que se basan en las constancias que actualmente se encuentran incorporadas a la encuesta-, ni se impide adoptar el temperamento que se establece por el art. 306 del ordenamiento adjetivo, pues por aquel ordenamiento se prevé el carácter provisorio, revocable y reformable del auto de procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.), precisamente para que el juez pueda ponderar aquellas circunstancias futuras en el supuesto en que se produjesen (confr. Regs. Nos. 1036/05, 132/08, 7/11, 379/11, 703/11, 762/11, 161/12, 237/15, 167/16 y CPE 1225/2012/4/CA1, res. del 17/9/2019, Registro interno N° 711/2019, entre muchos otros, de esta Sala “B”).

En este sentido, este Tribunal ha establecido: “...*para el dictado del auto de procesamiento se requieren elementos de prueba por los cuales, al menos, se permita corroborar la existencia de un estado de probabilidad con respecto a la comisión del delito investigado, y a la participación culpable de*



los indagados por aquel hecho...” (confr. Regs. Nos 606/10 y 237/15, entre otros, de esta Sala “B”).

10º) Que, por lo establecido por los considerandos anteriores, tampoco pueden prosperar los agravios introducidos respecto del monto de los embargos dispuestos por los puntos II y IV de la resolución recurrida, pues contrariamente a lo expresado por la defensa, los hechos imputados, en principio, constituyen delito y no correspondería ningún ajuste a los montos de los impuestos supuestamente evadidos.

Por otro lado, no se advierte la improcedencia de los montos fijados en aquella medida cautelar en procura de garantizar las eventuales y diversas obligaciones que se imponen por el art. 518 del C.P.P.N.

En este sentido, corresponde establecer que no se exige al juzgado “a quo” el cálculo exacto de la suma que correspondería eventualmente ingresar en concepto de tributos adeudados, intereses o multas, sino que basta efectuar una evaluación aproximada de aquella suma.

Por ello, **SE RESUELVE:**

I. CONFIRMAR la resolución apelada en cuanto fue materia de recurso.

II. CON COSTAS (arts. 530 y 531 del C.P.P.N).

Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y devuélvase junto con los autos principales.

Firman los suscriptos por encontrarse vacante la vocalía restante de esta Sala.