



Poder Judicial de la Nación

CAF 16116/2017/CA1; FGF TRAPANI SRL c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 22 de octubre de 2019. PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 1673/1684 el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala B, por sentencia del 14/9/16 resolvió confirmar las resoluciones apeladas por FGF Trapani SRL –en adelante Trapani–, con costas.

En el Considerando I de dicho pronunciamiento se describieron las resoluciones apeladas, los diversos expedientes que se fueron formando a lo largo del proceso jurisdiccional y las respectivas acumulaciones que se ordenaron. En dicho segmento se prescribió detalladamente la fecha de dictado de cada una de las resoluciones, los conceptos involucrados, área que la dictó e importes correspondientes.

Luego de ello, el *a quo* reseñó los argumentos vertidos por Trapani y por el organismo fiscal en sus respectivas presentaciones y destacó que en la *litis* se produjo prueba.

Dentro de las materias en debate, en primer término se refirió al planteo de nulidad articulado por la actora, sosteniendo que *“Si bien es cierto que en el F. 1167 obrante a fs. 1 del cuerpo IVA I de las actuaciones administrativas se observa como fecha de impresión el 27/12/07 –esto es, posterior a la apertura de la fiscalización– y del cual no surgiría la firma del Director Regional de Tucumán ni del Jefe de Fiscalización y que no se identificaron a las personas que recibieron las actas –en su domicilio fiscal– ... cabe señalar que a través del acta de notificación de la Orden de Intervención N° 211250 el Fisco Nacional informó a la recurrente que se le llevaría a cabo una fiscalización respecto de las obligaciones y períodos correspondientes a IVA 01/04 a 12/05...”*.

En tal sentido, ponderó el tribunal que el instrumento contara con la firma de los funcionarios correspondientes, y que por conducto de las Actas N° 0131798 y N° 0121799 se le haya notificado la ampliación de la fiscalización a los períodos IVA-04/06 a 09/06, y



mediante las actas N° 0034837 y N° 0034838 al impuesto a las ganancias – IG–, período fiscal 2005.

Afirmó que *“si bien resulta sustancial poner en conocimiento del responsable, a través de la OI., que se encuentra bajo fiscalización tributaria, a efectos de que el interesado adquiriera certeza sobre la posibilidad de que la misma concluya en un procedimiento de determinación de oficio, lo cierto es que la Orden de Intervención es un acto interno de la Administración Nacional que se encuentra regulado por la Ley N° 11.683, la cual establece que el procedimiento de determinación de oficio se iniciará efectivamente con la vista al contribuyente que prevé el art. 17 de la citada norma y no con la Orden de Intervención aquí cuestionada”*.

Precisó que la inspección, luego de analizar los antecedentes de la encartada, encontró operaciones con proveedores por períodos distintos a los indicados en la primera Orden de Intervención –en adelante OI–, correspondientes a IVA-04 a 09/06 e IG-2005, motivo por el cual la Jefatura de División amplió la fiscalización a los mismos.

Además de ello –adicionó– el apoderado de la firma se notificó de dicho acto, sin formular ninguna observación.

Concluyó este análisis afirmando que *“el Formulario Orden de Intervención tiene por finalidad proveer a un mejor control interno de las áreas de fiscalización...”*.

Invocó los artículos 35, 36, 16 y 17 de la ley 11.683, citó jurisprudencia y destacó que no se ha vulnerado el derecho de defensa ya que la firma contribuyente tuvo oportunidad de ofrecer prueba.

Como corolario de todo ello, rechazó la nulidad planteada.

En lo que hace a la cuestión de fondo, indicó que el fisco nacional observó las operaciones concertadas con los presuntos proveedores Cosecha de Frutos SRL; Daniel Ramón Ledda; Graciela Cristina Sandoval y Salvador Benedicto Mamana. Expresó los componentes que habrían conducido al ente fiscal a sostener aquello.





Poder Judicial de la Nación

CAF 16116/2017/CA1; FGF TRAPANI SRL c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Señaló que las impugnaciones han sido adecuadamente ponderadas por el ente recaudador, habiendo demostrado la existencia de indicios comprobados, graves y precisos, que llevaron a la presencia de un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de operaciones cuestionadas.

Aseveró que la inspección acreditó que los proveedores Cosecha de Frutos SRL y Daniel R. Ledda carecían de propiedades o rodados idóneos para desarrollar la actividad en la cual se hallaban inscriptos, y declaraban contratar empleados insuficientes en comparación con la mano de obra requerida.

En el caso del proveedor Salvador B. Mamana, afirmó que la situación fue mucho más gravosa ya que el mismo manifestó a la fiscalización que no había realizado actividad de cultivo de caña de azúcar desde 1987 y que prestó sus cuentas bancarias a otros sujetos, quienes habrían realizado operaciones comerciales a su nombre, pero sin su consentimiento.

Expuso que, de acuerdo con la tesis de la inspección, Cosecha de Frutos SRL reviste la calidad de una “Usina generadora de créditos fiscales apócrifos”, contando con una denuncia penal al respecto. Preciso que se trataba de una empresa dedicada a “vender” créditos fiscales a terceros usuarios que sí eran contribuyentes reales, y que se valían de los documentos apócrifos para engrosar ilegalmente sus gastos o créditos para evadir el pago de los impuestos debidos.

Explicó que, frente este tipo de cuadros, le cabe al contribuyente recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que, si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Invocó el CPCCN, artículo 377 y citó jurisprudencia.

Declaró que correspondía a Trapani, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la verdad de sus dichos, demostrando la existencia de los proveedores –no su situación fiscal, la identidad



definitiva del mismo o las causas judiciales en las cuales pudieran estar involucrados— y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección.

Refirió a la prueba aportada por la recurrente, con especial referencia a las copias de las causas “*Fisco Nacional-AFIP c/Cosecha de Frutos SRL s/ ejecución fiscal*” (Expte N° 6495/08), en trámite ante el Juzgado Federal de Primera Instancia de Tucumán y “*Cosecha de Frutos SRL s/P.S.I. Arts. 292 y 296 del C.P.*” (Expte N° 53.686/10), en trámite ante la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán, Secretaría Penal N° II.

Al respecto, mencionó que se intenta probar que por un lado AFIP puso en duda la existencia de la firma proveedora, y al mismo tiempo le inició un juicio de apremio.

Sobre el particular, destacó que nada aporta dicha prueba, habida cuenta de que los indicios recolectados por la inspección llevaron a “*negar la existencia de la supuesta firma proveedora en cuanto a capacidad operativa para llevar a cabo las operaciones comerciales denunciadas por la actora pero no en cuanto a contribuyente inscripto*”. En este sentido —afirmó— debió probarse la capacidad productiva —patrimonial y operativa— del proveedor, como ser a través de documentación suficiente que acredite la titularidad y/o arrendamiento de los campos que habría explotado, la adquisición de insumos en general, la titularidad y/o alquiler de maquinarias y herramientas para realizar la labor, etc.

Indicó que en autos se evidencian concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dichos terceros hayan sido los verdaderos proveedores de los productos involucrados, cuyo crédito fiscal se encuentra controvertido.

Desde otro prisma, efectuó consideraciones en torno al ajuste efectuado en concepto de impuesto a las ganancias-salidas no documentadas —IG-SND—, negando que existan elementos de juicio





Poder Judicial de la Nación

CAF 16116/2017/CA1; FGF TRAPANI SRL c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones.

En cuanto a la multa aplicada en los términos de los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11.683, explicó que los argumentos vertidos por Trapani son simples afirmaciones que no permiten dilucidar el cumplimiento efectivo de la operatoria comercial con los proveedores impugnados y que estaba a su cargo.

En tal inteligencia, destacó que se aprecia plenamente una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al organismo recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Por todas las razones analizadas, confirmó los ajustes efectuados, los intereses resarcitorios y la sanción impuesta, con costas.

II. Que contra dicha sentencia se alzó la parte actora a fs. 1687 –recurso concedido a fs. 1690–, expresando agravios a fs. 1699/1709, los que fueron replicados por la contraria a fs. 1726/1730 vta.

En su memorial de agravios expresa que el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, por haber sido emitido mediante incompetencia en razón del tiempo (ley 19.549, art. 14 inc. b), acusando que la sentencia apelada abandonó a un inexplicable vacío sobre el cómo se satisface en el caso la previsión ineludible del artículo 7º inciso a) de la misma ley.

Sostiene que ni el acta de apertura de la fiscalización, ni ninguna de las ampliaciones dictadas, tiene el mínimo de entidad para subsanar el vacío de origen, esto es, la ausencia de una OI suscripta por un funcionario competente.

Niega que el hecho de haber tomado vista de las actuaciones obste a ello, ya que –afirma– la vista no subsana ni repara una nulidad absoluta.



Destaca que no hubo OI por los períodos fiscalizados en exceso, violándose así lo prescripto en el artículo 8º de la mencionada ley.

Desde otra perspectiva, menciona que la sentencia incurre en dos errores: omitir efectuar cualquier consideración acerca de la prueba relevante que obra en la causa; ello –explica– se trata de un error *in procedendo* determinante que desnivela en forma arbitraria el resultado del análisis del caso, y, por otro lado, traslucir una manifiesta contradicción entre la conclusión que emite con la prueba que mencionó y omitió considerar, con los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, que fueron los que fijaron la suerte del objeto sobre el que circundó el debate.

En tal sentido, destaca que el pronunciamiento reposa exclusivamente en la mención de los datos que extrajo del Informe Final de Inspección –IFI–.

Refiere que las operaciones con los proveedores Daniel Ramón Ledda; Graciela Cristina Sandoval y Salvador Benedicto Mamana son de fecha anteriores a los incluidos en la auditoría fiscal.

Destaca que el TFN se ha limitado a transcribir las observaciones formuladas por la fiscalización.

Señala que las conclusiones a las que el *a quo* arribó en torno al proveedor Cosecha de Frutos SRL son más graves aún, porque omitió toda referencia a la prueba que obra en autos, salvo la del juicio de apremio iniciado por AFIP, y que mereció un mutilado y parcializado análisis.

Aduce que, en este particular, la sentencia no contiene un real análisis del caso.

Por otro lado, sostiene que existe cosa juzgada en relación al pronunciamiento recaído en la causa “*FGF Trapani SRL y Otros s/infracción Ley 24.769*” (Expte N° 401043/09), por la Cámara Federal de Tucumán, que había tenido origen en la denuncia formulada por AFIP con motivo del ajuste que se discute en autos.





Poder Judicial de la Nación

CAF 16116/2017/CA1; FGF TRAPANI SRL c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Tilda de contradictorio que AFIP por un lado considere a la firma Cosecha de Frutos SRL como un contribuyente apócrifo –existente en los papeles pero inexistente en la realidad–, y por el otro le inicie ejecuciones fiscales por deudas surgidas de las facturaciones expedidas.

Destaca que el propio proveedor reconoció haber prestado servicios para Trapani.

Luego expresa agravios singularmente contra el ajuste en concepto de IG-SND y la multa aplicada, expresando que resulta inconciliable que el TFN concluya acerca de la imposición de una sanción por supuesta defraudación cuando, por el mismo hecho, idénticos sujetos y periodos, existe una sentencia de la Cámara Federal de Tucumán, pasada en autoridad de cosa juzgada, que entendió que la prueba colectada y aportada por AFIP no era posible considerar como apócrifo a los cuatro proveedores en cuestión.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas.

III. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, “ACIJ c/ EN- ley 24240- M° Planificación s/ proceso de conocimiento”, del 29/5/08; “MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986”, del 21/5/09; “Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)”, del 21/10/10; “CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar



(autónoma)”, del 25/8/11, “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15; “Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo”, Causa N° 72680/18, del 2/7/19, entre otros).

IV. Que, desde otro ángulo, cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 (t.v.) otorga carácter limitado a la revisión de este Tribunal de Alzada, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos 300:985).

En esta tónica, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo recientemente citado.

En tal orden, por principio, cabe estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (CNACAF, Sala I, *in re “Merlino Automotores S.A.”* del 12/3/09; Sala II, “*Frigorífico Marejada S.A.*” del 29/12/2009; Sala IV, “*Agropecuaria Laishi S.A.*” del 15/04/10; Sala V, “*Del Buono, Jorge Luis*” del 15/03/07; Sala III, “*Adicción al Deporte SA*”, Causa N° 72746/2017, del 15/11/18, entre otros).

Ahora bien, es importante destacar que este principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino también ante supuestos de *arbitrariedad en la apreciación* de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (CNACAF, Sala V, “*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c. DGP*”, Causa N° 35.379/10, sentencia del 21/03/2011; Sala II, “*Caterina Consignatarios S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 74722/2018, del 18/7/19).





Poder Judicial de la Nación

CAF 16116/2017/CA1; FGF TRAPANI SRL c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En definitiva, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del TFN, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que *la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria*.

V. Que ello sentado, atento al modo en que se encuentra presentada esta *litis*, se impone primeramente atender al agravio referido a la validez del procedimiento ventilado en la órbita de la administración tributaria nacional.

Concretamente, la cuestión se reduce a lo siguiente:

i) AFIP resolvió fiscalizar a Trapani en orden al cumplimiento de sus deberes fiscales en el **IVA-01/04 a 12/05**. Para ello dictó la OI N° 211.250 el **9/4/07**, notificado a la encartada los días 9/4/07 y 10/4/07. La OI fue suscripta por el Jefe de la División Fiscalización, el Supervisor y el Inspector (antecedentes administrativos –en adelante a.a.–, Cpo IVA I, fs. 2/4).

ii) El mismo **9/4/07** se formuló requerimiento a Trapani, haciendo referencia a la OI N° 211.250 en las Actas N° 008 0106997 y 008 0106996 (mismo a.a., fs. 5/6).

iii) Los días **13/12/07** y **14/12/07** se labraron las Actas N° 008 0131798 y 008 0131799, a través de las cuales la Supervisora y el Inspector informaron a Trapani la “ampliación” de la OI al **IVA-04 a 9/06** (mismo a.a., fs. 78/79).

iv) Lo propio se había hecho el **2/11/07**, en relación al IG-2005 (a.a., Cpo Impuesto a las ganancias I, fs. 1/2).

v) En el IFI OI N° 211.250 de fecha “*diciembre 2007*” (sic) se informa que la inspección abarcó el IVA-01/04 a 09/06 y el IG-2005. Allí se informa que “*Como consecuencia de la auditoría practicada surgió la impugnación de créditos fiscales apócrifos, por lo que corresponde gravar salidas no documentadas en el Impuesto a las Ganancias, razón por la cual durante la fiscalización se solicitó la ampliación de la OI en este Impuesto por el PF 2005, notificándose dicha ampliación*”. En definitiva, los conceptos involucrados en dicho instrumento son los siguientes:



- IVA-01 a 12/05, en concepto de DDJJ.
- IVA-01/04 a 12/05, en concepto de reintegro de exportaciones.
- IVA-04/06 a 09/06. En concepto de disminución saldo primer párrafo, segundo párrafo (art. 24, ley 20.631, t.v.) y reintegro de exportaciones.
- IG-SND-2005 (a.a. IVA I, fs. 124/134).

VI. Que el agravio articulado por la actora en torno al alcance de la auditoría fiscal es atendible. Veamos.

En la causa “*Servicios Paraná SRL c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa N° 29.443/2014, resuelta por esta misma Sala III el pasado 7/5/15 –criterio luego reiterado, en lo sustancial, en “*Otto, Héctor Emilio c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa N° 6336/2016, del 24/11/16–, estos juzgadores sostuvieron que, en este tipo de casos, lo que se discute no es tanto si la AFIP posee facultades para fiscalizar a los contribuyentes, sino más bien los límites de esos poderes. Es que “[l]a regla según la cual es inválido privar a alguien de lo que la ley no prohíbe, ha sido consagrada en beneficio de los particulares (artículo 19 de la Constitución Nacional), no de los poderes públicos. Estos, para actuar legítimamente, requieren de una norma de habilitación (Fallos: 32:120, entre otros)” (CSJN, *Rizzo, Jorge Gabriel c. Poder Ejecutivo Nacional*, sentencia del 18/06/2013).

En tal sentido, en la fiscalización que se inicia con la OI, como todo procedimiento administrativo, su impulsión corresponde al ente estatal, pero atento a los amplios poderes que concede el ordenamiento en este caso en particular (cfr. art. 35, ley 11.683) y teniendo en vista que su resultado puede derivar no solo en la determinación de oficio del impuesto sino también en una sanción administrativa –e incluso dar lugar a una acción penal–, es de hacer notar que el trámite toma claros tintes inquisitivos que conduce a exigir mayor definición de límites del actuar del organismo fiscal, a fin de resguardar el derecho de defensa y el debido proceso del contribuyente (art. 18, CN).





Poder Judicial de la Nación

CAF 16116/2017/CA1; FGF TRAPANI SRL c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Estas razones son las que justifican, ante todo, la exigencia de que la OI determine con exactitud qué conceptos y cuáles períodos fiscales habrá de comprender la investigación a la que se someterá el contribuyente.

Es que la fiscalización implica la intromisión legítima del ente estatal en la esfera de la actividad del contribuyente a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo tanto, hace al derecho de defensa y a la garantía del debido proceso administrativo que el particular conozca fehacientemente qué parte de su esfera privada y sobre qué asuntos alcanzará la fiscalización.

VII. Que a partir de las premisas enunciadas, no cabe sino colegir que la fiscalización desarrollada sobre Trapani, en términos de legitimidad, solamente incluyó al **IVA-01/04 a 12/05**, por ser el único gravamen y períodos fiscales descriptos en la OI N° 211.250.

Las ampliaciones dictadas con posterioridad, atento las características descriptas, en modo alguno logran alcanzan el cometido pretendido.

En tal orden de cosas, todo otro concepto y período que no sea el enunciado en aquella OI, se encuentra por fuera de la esfera que delimita la debida actuación de la inspección, y por tanto excluido de cualquier ajuste fiscal y/o sanción administrativa.

Por lo demás, es de notar que los distintos agentes y funcionarios que han intervenido en el asunto han hecho referencia al “impuesto a las ganancias” y al “impuesto a las ganancias-salidas no documentadas” de manera indistinta y alternativa, tornando aún más errante la actuación aquí examinada.

VIII. Que lo que aquí se señala encuentra refuerzo en la última reforma introducida a la ley 11.683 por la ley 27.430, cuyo actual artículo 36.1 especifica los requisitos legales que debe reunir la OI y las ampliaciones.

Así pues, si bien no se desconoce que dicho precepto comenzó a regir en diciembre de 2017, a las claras evidencia la



preocupación del legislador por ordenar la actuación de los agentes y funcionarios fiscales en este particular aspecto.

IX. Que en razón de lo hasta aquí expuesto, corresponde revocar la sentencia apelada, en cuanto convalidó la actuación del fisco nacional respecto del IVA-04/06 a 09/06 y del IG-SND-2005.

Siendo ello así, seguidamente habrá de examinarse los agravios de la apelante en torno al IVA-01 a 12/05 –en concepto de DDJJ– e IVA-01/04 a 12/05, por reintegros de exportaciones.

X. Que Trapani expresa agravios en torno a la presunta omisión del TFN de atender a la prueba producida en la causa, tornando –a su entender– arbitrario el fallo.

En línea con ello, efectúa una serie de apreciaciones críticas de la sentencia, con eje central en el análisis de la situación de cada uno de los proveedores (ver *Considerando II*).

Frente a ello, se estima aquí que esta cuestión debe ser analizada detenidamente, programando el estudio desde la etapa misma de la inspección hasta arribar a la sentencia del TFN.

XI. Que al comienzo, al expedirse el IFI los agentes fiscales –en cuanto aquí interesa mencionar– afirmaron que se consultó la Base e-Apoc respecto de los proveedores registrados en el libro IVA-compras de la firma encartada, expresando que “*Del análisis de los antecedentes y documentación compulsadas por la inspección relacionadas con los proveedores calificados como apócrifos se desprende que corresponde la impugnación del crédito fiscal computado por la firma fiscalizada. Seguidamente se detallan las causas que motivaron la inclusión de dichos contribuyentes en la Base e-Apoc*”. Acto seguido, se volcó en el instrumento los elementos colectados de cada una de las fiscalizaciones efectuadas en cabeza de los cuatro proveedores (a.a., Cpo IVA I, fs. 124/132).

Posteriormente, la Jefa de la División Jurídica a cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán, el 26/2/08 dictó la vista consagrada en el artículo 17 de la ley 11.683,





Poder Judicial de la Nación

CAF 16116/2017/CA1; FGF TRAPANI SRL c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

transcribiendo –en lo medular– los componentes de cada uno de los cuatro
proveedores (mismo cuerpo de a.a., fs. 152/162).

Ahora bien, al presentar el descargo –el 8/4/08–
Trapani expuso una serie de consideraciones en torno de los proveedores en
cuestión, acompañando voluminosa prueba instrumental y ofreciendo
prueba informativa y pericial contable (igual cuerpo de a.a., fs. 175/180).

Pasados siete días corridos, la misma funcionaria dictó
la Resolución N° 107/2008 (DV RRTU) –el 15/4/08–, impugnando las
declaraciones juradas presentadas por Trapani y determinando de oficio la
materia imponible en el IVA (a.a., Cpo IVA II, fs. 231/257. Copia de la
misma luce en los cuerpos principales, fs. 5/16).

En esta resolución, se reitera cuanto fuera expuesto en
el IFI y en la Vista, adicionando una elaboración argumentativa en orden al
Principio de Realidad Económica previsto en el artículo 2° de la ley 11.683
(t.v.). Según se puede leer “...la disposición precedente propugna que se
privilegie la verdadera intención de las partes sobre el ropaje jurídico
utilizado, en estos casos la ley permite correr el velo jurídico e indagar
acerca de la realidad empírica de la situación... Que por otra parte esta
Repartición se halla facultada para apartarse de la forma jurídica utilizada
por los responsables, en la medida que por otros medios se prueba la cabal
intención económica y efectiva del contribuyente”. En sustento a ello, cita
una gran cantidad de precedentes jurisprudenciales y doctrina en rededor de
este instituto propio del Derecho Tributario.

Finaliza aseverando “Que de acuerdo a lo expresado
en los vistos, se constató y determinó que la contribuyente resultó sujeto
pasivo del Impuesto al Valor Agregado por las ventas, las que encuadran
en las previsiones de los artículos 1° y 2° de la Ley del Impuesto al Valor
Agregado... Que se impugnan los créditos fiscales provenientes de los
supuestos proveedores detallados en los vistos... Que de acuerdo a lo
expuesto en los vistos y considerandos surgen las liquidaciones las que se
basan en el artículo 12 de la ley del gravamen”.

Pues bien, apelada esta última ante el TFN, Trapani
efectuó concretas argumentaciones atacando los fundamentos de la



Resolución N° 107/2008 (DV RRTU), reiterando el ofrecimiento de los mismos medios probatorios que al presentar el descargo (fs. 21/28).

XII. Que según puede advertirse, la construcción de todo este expediente se ha cimentado sobre una base sólo aparente, desde que, tanto en su faz fáctica como jurídica, los cargos atribuidos a la actora son sumamente pobres.

Se observa pues que desde el inicio, los achaques asignados a los proveedores se han ido repitiendo una y otra vez, sin atender a los argumentos y probanzas ofrecidos por la firma contribuyente.

Además de ello, los cargos se fundaron en el Principio de Realidad Económica, lo cual no permite apreciar certeramente la solvencia jurídica que la materia en cuestión exige. Repárese que aquél axioma se activa *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible... [para lo cual] se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”* (ley 11.683, art. 2°).

En la especie no nos encontramos ante un eventual debate en torno a *“la verdadera naturaleza del hecho imponible”*, ni en un supuesto en el cual Trapani hubiera sometido *“actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente su cabal intención económica y efectiva”*, sino sólo ante un caso en el cual, presuntivamente, se consignaron operaciones inexistentes en el libro IVA-compras.





Poder Judicial de la Nación

CAF 16116/2017/CA1; FGF TRAPANI SRL c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Resulta evidente entonces que la fundamentación y el sustento que la administración fiscal han empleado para elevar sus cargos, son deficientes; ello torna inocuo cualquier intento de convalidación posterior.

En esta senda, cabe remitirse a cuanto fuera señalado en el *Considerando VI* de esta sentencia, al ponderarse la importancia del derecho de defensa y del debido proceso, como también el de las garantías mínimas de los contribuyentes.

XIII. Que a partir de todo lo expuesto en los *Considerandos X a XII*, corresponde revocar la sentencia apelada en lo relativo a los cargos IVA-01 a 12/05, en concepto de DDJJ, e IVA-01/04 a 12/05, en el de reintegro de exportaciones, tornándose inoficioso el análisis del aspecto infraccional.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, por las razones analizadas, revocar la sentencia apelada, con costas al fisco nacional.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO

CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

