República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-49301322-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 17 de Mayo de 2022

Referencia: Lo Bruno Estructura. Sentencia. IVA. Apoc

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Ruben A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expte. N° **32.879- I** caratulado: **"LO BRUNO ESTRUCTURA S.A. s/ apelación"**.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fojas 24/33 la recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución de AFIP-DGI, fechada el 29 de octubre de 2008, mediante la cual se determina su obligación tributaria frente al impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 01/2005 a 09/2006 y se liquidan intereses resarcitorios.

En primer término, se remite a los argumentos que esbozara al efectuar el descargo en la instancia administrativa.

Arguye que la fecha de inclusión en la base apoc de los proveedores data de antes de la apertura de la fiscalización, por lo que ninguno de ellos se encontraba en la base apoc de AFIP al momento de concretar la operación. Añade que obró conforme a las disposiciones de la norma fiscal, efectuando las verificaciones pertinentes, y que los proveedores se hallaban autorizados por AFIP para operar y emitir facturas válidas al momento de llevarse a cabo las operaciones. Sostiene que no puede la administración dos años después, pretender impugnar las facturas en virtud de que los proveedores fueron incluidos en la base apoc y/o por no poseer capacidad contributiva.

Expresa que los proveedores cuestionados al momento de concertar la operación lucían regularmente inscriptos y con autorización de CAI vigentes, según surgió de la consulta efectuada en el sitio web del fisco.

Enfatiza que no existe duda alguna de la existencia de los bienes transmitidos por los proveedores a lo Bruno Estructura SA ya que no se observa ni cuestiona la realidad de las operaciones de compras. Sin embargo, pese a ello, el fisco sustenta la impugnación aduciendo que aquellos no pudieron ser

localizados y/o no presentaron declaraciones juradas en los períodos fiscales posteriores a los que se concertó la operación.

Con respecto a la liquidación de intereses resarcitorios, alega que los mismos se encuentran subordinados a la existencia de la omisión que se imputa a la actora. Si se halla controvertida la obligación principal y se revocara lo resuelto por el fisco, entonces no subsistiría obligación accesoria alguna.

Ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.-

II.- Que a fojas 112/124 contesta la representación fiscal y por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fojas 133 se abre la causa a prueba y a fs. 173 se clausura el período de instrucción y se elevan los autos a consideración de la Sala "A". A fs. 176 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 179/180 y fs. 181/183 los alegatos de la actora y de la apelada, respectivamente.

Finalmente, a fs. 184 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que sentado lo que antecede, corresponde establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

De las actuaciones administrativas acompañadas se desprende que la actividad principal de la actora es la fabricación de premoldeados para la construcción. A raíz de la fiscalización efectuada por el organismo fiscal se impugnaron sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, correspondiente a los períodos enero de 2005 a setiembre de 2006 y se determinó de oficio su obligación frente a dicho gravamen. El acto administrativo en crisis se origina en los antecedentes remitidos por la División Fiscalizadora N° 2 de la Dirección Regional Tucumán por ser usuaria de facturas apócrifas.

Sentado lo que antecede, corresponde referirse a la actuación del Fisco y a los elementos que colectó a fin de impugnar sus operaciones con algunos de sus proveedores, a saber:

1.- INSUMOTEC SRL: las compras efectuadas a este proveedor corresponden a un grupo electrógeno, perfiles de chapas, chapas laminadas en frío, etc. En cuanto a los medios de pagos, las facturas fueron abonadas con cheques, que fueron cobrados por terceros. El proveedor no posee bienes registrables ni personal en relación de dependencia. Se encuentra en la base Apoc de AFIP. El socio de la firma es el Sr. Enrico Gerardo Alfredo, quién está incluido en base E- Apoc bajo la condición de "prestanombre". De visitas efectuadas por el personal fiscalizador al domicilio fiscal de la firma, en la Provincia de Tucumán, surge que fueron atendidos por un presunto ex empleado, Sr. Alfredo Dávalos quién manifestó que los socios de la firma son los sres. Enrico Gerardo y Risso Patrón, quienes residen en Buenos Aires. Manifestó no trabajar para la firma y que en dicho inmueble actualmente, un grupo de personas y él llevan a cabo la actividad de compraventa de chatarras por cuenta propia. Además expresó desconocer si la empresa está funcionando actualmente. El personal fiscalizador constató que el Sr. Dávalos nunca fue registrado como empleado de INSUMOTEC SRL.

Localizado el Sr. Gerardo Enrico, en su carácter de socio gerente de la sociedad manifestó que la actividad de la empresa era compraventa de materiales siderúrgicos, y que no funciona en Tucumán, estando pendiente de realizar el cambio de domicilio a la ciudad de San Nicolás, provincia de Buenos Aires, donde funciona actualmente.

De la constatación en el domicilio fiscal de San Nicolás, provincia de Buenos Aires, se observó que allí se halla un terreno baldío, y que nunca hubo galpón, ni personal trabajando como tampoco movimiento de camiones.

Los funcionarios fiscales circularizaron a los contribuyentes que informaron en Citi compras y que le efectuaron retenciones a INSUMOTEC SRL.

Con los elementos colectados, el Fisco concluyó que se trata de un contribuyente apócrifo, sin capacidad económica, ya que no posee bienes registrables a su nombre, no posee empleados registrados, no se pudo constatar el empleo de mano de obra de terceros, se observó que sus operaciones bancarias no guardan relación con los niveles de facturación, se verificó que no abonó Impuesto al Valor Agregado, ni realizó presentaciones de declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias.(Anexo legajo de proveedor INSUMOTEC SRL).

2.- ENRICO, GERARDO ALFREDO: De las tareas realizadas se verificó que este proveedor no posee empleados registrados. Su actividad consiste en la venta de chatarras. Las facturas de compra refieren a la adquisición de un grupo electrógeno, moto compresor, tractor, entre otros.

Con respecto a los medios de pago, la operación fue cancelada con cheques emitidos a nombre del proveedor, quién los endosó y fueron cobrados por terceros. Su domicilio fiscal y comercial no existe. No posee bienes registrables, no exhibió facturas que justifiquen los gastos y compras realizados consignados en sus declaraciones juradas. Los productos y bienes facturados que alega haber comercializado la recurrente, requiere de fletes los cuáles no fueron acreditados a través de su facturación o utilización efectiva. Se constató que no posee estructura física para el desarrollo de la actividad. Numerosas facturas con idéntica numeración fueron informadas por dos o más clientes, existiendo así duplicación de facturación. Se incluyó a este proveedor en la base Apoc como sujeto "prestanombre". Este proveedor es socio gerente del proveedor impugnado INSUMOTEC S.R.L. (Anexo legajo de proveedor Gerardo Enrico).

3) SYNTEAR SRL: Este proveedor no fue localizado, pues su domicilio fiscal es una casa particular en estado de abandono. Además se constató que no registra inmuebles a su nombre. Se concluyó que no acredita capacidad económica y que debe incluirse como un contribuyente no localizado. (Anexo legajo proveedor Syntear SRL).

V.- Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a proveedores inexistentes e impugnables.

En atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

VI.- Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora a lo largo de su escrito recursivo consiste –fundamentalmente- en sostener que las operaciones se realizaron, que se pone en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal. Asimismo, afirma que los bienes existen por lo que la impugnación de las operaciones es improcedente.

Sobre el particular, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización de alguno de los proveedores, falta de capacidad operativa de los mismos, la falta de acreditación del circuito financiero, etc, elementos que en su en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que "…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

VII.- Que, puntualmente, en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales cabe recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que "de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales del crédito fiscal" (vid. por todos, "Impulso S.A.", 27/3/98). En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que *"...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de*

bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente”.

En esta inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

VIII.- Que sentado lo que antecede, debe ahora este Tribunal apreciar la prueba acompañada por la recurrente, la que se limita a documental agregada en fojas 35/61, la que resulta insuficiente para acreditar la veracidad de la operación cuestionada. En efecto los registros fotográficos dan cuenta de la existencia de unos bienes pero en modo alguno acreditan la realidad de las operaciones cuestionadas o, que hayan sido realizadas con los proveedores impugnados.

Con respecto a la sentencia acompañada a fojas 152/154 la misma no es concluyente, pues el juez penal dictó la falta de mérito pero no el sobreseimiento.

En base a lo expuesto, a criterio de la suscripta la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten las operaciones y –en definitiva- no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que “... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re “Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI”, del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re “Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI”, del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, del 29/11/2012)”.

Y, agregó, que “....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento”, del 3-7-12; y “Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI”, del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa “Nidera SA”, expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa “Agrocomercial Ramallo SA”, expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)”.

En consecuencia, los agravios de la recurrente –sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos, por lo que corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Con costas.

IX.- Que la recurrente se agravia de los intereses liquidados con sustento en la inexistencia de deuda.

Al respecto, cabe señalar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesoria, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor -en este caso, el Estado- por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le

ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito.

Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones). Así, resulta en la especie de aplicación el art. 509 del CC, vigente a la sazón, que dispensa de responsabilidad a quien acredite que la mora no le es imputable. Criterio este convalidado por la C.S.J.N. In re “Citibank NA”, del 1/6/00.

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados, toda vez que no se verifica en la especie una cuestión que revista una complejidad tal que habilite eximirla de responsabilidad, con costas.-

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere a la solución propiciada al voto de la Dra. Guzmán.- En merito a la brevedad, corresponde remitirse a las conclusiones vertidas en la causa caratulada: "ARRE BEEF S.A. s/recurso de apelación -impuestos a las ganancias, al valor agregado y a las ganancias -salidas no documentadas-" (Exp. N° *35.9454,* TFN Sala A, sentencia de fecha 21/09/2018).

Por ello**, SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada en todos sus términos, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.17 12:47:19 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.17 13:15:00 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.17 13:15:01 -03:00