República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-128328141-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 27 de Octubre de 2023

Referencia: Unidad Ejecutora del programa Ferroviario. IVA. APOC

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expediente Nº 37040-I, caratulado: “**UNIDAD EJECUTORA DEL PROGRAMA FERROVIARIO** s/apelación.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 3164/3222vta la actora interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 19/11/2012 de la AFIP-DGI, mediante la que se determinó su obligación tributaria frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 1/2007 a 12/2012.

Manifiesta que el organismo fiscal cae en meras apreciaciones y aseveraciones carentes del sustento probatorio. En ese sentido realiza un análisis de cada uno de los proveedores cuestionados. Al respecto expresa que todas las operaciones en cuestión contienen los remitos que acreditan la entrega de bienes, la factura correspondiente, la orden de pago emitida, el recibo de cobro emitido por cada proveedor, detalle de los cheques mediante los cuales se cancelaron las operaciones y los comprobantes de retención.

Asimismo, destaca que en los expedientes de cada operación constan copias de las constancias de inscripción de cada uno de los proveedores cuestionados, como así también, la impresión de la consulta a la página web de la AFIP del servicio “Verificación de Validez de Comprobantes Emitidos”. En esta línea, sostiene que mal puede el organismo fiscal impugnar las facturas emitidas por estos proveedores invocando su condición de apócrifos, cuando fue él mismo el que lo autorizó a emitir los comprobantes impugnados.

Efectúa un detalle pormenorizado de la facturación y pagos. Con algunos, explica la modalidad de contratación.

Luego enfatiza que los supuestos incumplimientos formales y/o sustanciales no pueden serle atribuidos a ella, ya que, dice, no le cabe ninguna responsabilidad por hechos y conductas de terceros. Efectúa un análisis del fallo “Bildown SA”. Entiende que resulta irrazonable e ilegítimo que se deposite en ella el cumplimiento de una potestad-deber de fiscalización que la propia afip no ha hecho a su tiempo.

Remarca que los proveedores cuestionados fueron incluidos en la base E-Apoc con posterioridad al inicio de las operaciones impugnadas.

Cuestiona la definición “falta de capacidad económica” y enumera una serie de supuestos. Efectúa el siguiente razonamiento, esto es, que subcontratar trabajos a terceros y no tener bajo su dominio bienes registrables constituyen una presunción que sepulta su existencia y facilita la discriminación comercial al catalogarlo de apócrifo y condenarlo al exilio comercial.

Realiza un examen del artículo 12 de la ley de IVA. Explica los requisitos legales que permiten el cómputo del crédito fiscal.

Rechaza que la conformación de los ajustes propuestos en la O.I. N° 376598 sea otro, de los tantos, un argumento jurídico suficiente para categorizar a los proveedores como apócrifos.

Ofrece prueba. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

II. Que a fojas 3302/3318 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 3325 se abre la causa a prueba.

A fojas 3383 se clausura el período probatorio, se elevan los autos a consideración de la Sala “A” y se ponen para alegar a fojas 3384. A fojas 3392/3394 se encuentra agregado el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de ese derecho la recurrente.

A fojas 3396 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que en uso de sus facultades conferidas por la ley 11683, la fiscalización, procedió a dar inicio a la verificación de la situación impositiva de la actora frente al impuesto al valor agregado. Declara como actividad principal el servicio de transporte ferroviario urbano y suburbano de pasajeros, cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de diciembre de cada año.

Como consecuencia del relevamiento de los libros exhibidos, se constató que la recurrente registró operaciones con los supuestos proveedores Admetus SA, Anbaxi SA, Dhohch SA, Diptrifti y Asoc. SA, Enturial SRL, Fleba SA, Franet SA y Celoria Norberto, durante los períodos fiscales 1/2007 a 12/2010, cuyos comprobantes respaldatorios serían cuestionables.

Asimismo, se detectó que habría duplicado la registración de facturas provenientes a diferentes proveedores, a saber: YPF SA, Infebo SA, Celoria Norbérto, Bertolo Betina Alejandra, Coto CICSA, Maycar SA, Quimica Ciudadela SRL, Maria Angelica Tuñas y María Lucila Valdez SH, Casa Del Bosca SA Metalurgica Sipere SRL, Murillo Clelia Roberta y Fiore Silvia Angela SH, Barca GbieIa, Luis Pinto, Rossa Jose Daniel, Fiori Miguel, Raul Burgos, Raul Vasquez, Martin Julio Eduardo; Vertullo Bartolome Walter, Stefanoni Edgardo, Rojas Carlos, Garcia Carlos Jose, Rico Jorge, Soteras Sergio, Malizia Cristian, Salomon de Abrahan,

Lidia Lujan Crespo, Fornari Liliana, Burbujas, Provincia Seguros, Electricidad Junin, Rulemanes Colon SA, Lubri Agro SRL, Sanchez Gabriel, Cejas Adolfo, Rosellio Gustavo, Marino Gabriel, Antelo Jorge, Bigot Leonardo, gorp. Electrica Castelli, Torres y Liva SA, Cencosud SA, Pampillon Guillermo, Bonomo s\ndres y Francisco Cvitanovic SH, Remorino Oscar Alfredo, Constantela Patricia I1ie, Rey Reinaldo; Zurich Tools SA, Maquinas SA, Dinatech SA, Telefonia omunicaciones Personales SA, Luc Zac de Roberto Carlos, Federico Bruscantini SRL, Southern Lion SA, Casa Vazquez SA, Ficbasa SA; Fravega SA, Coop. Monte Ltda, HYN Señoran, CETL, El Halcon SRL, Ferro Parts SRL, Basso Minan y Unidad de Gestión Operativa Ferroviaria (vide fojas 514 a 517 del cuerpo Principal III).

A continuación se describen las observaciones efectuadas a los siguientes proveedores, a saber:

1) **Enturial SRL:**

Se trata de una contribuyente inscripta ante la AFIP, con domicilio fiscal declarado en la calle Perito Moreno 635 de la localidad de Derqui, Provincia de Buenos Aires, siendo la actividad principal declarada la de actividades especializadas de construcción.

Se constató que se encuentra incluida en la base E-APOC en la condición de contribuyente "Usina Duplicadora de Facturas" desde el 3/5/2010. De los antecedentes que generaron su carga, se verificó que es una empresa encuadrada en el punto 2.2.3 de la lG 748/2005 (Dl PYMF) Usinas de Unica Actividad Venta de Facturas. (Ver fojas 13/14 del cuerpo Proveedora Enturial SRL).

No posee inmuebles comerciales ni contratos de alquiler necesarios teniendo en cuenta el volumen de los bienes facturados; no posee empleados declarados en relación de dependencia; no posee rodados ni maquinaria que garanticen la logística adecuada para el traslado de las operaciones comerciales que dice haber realizado; no pudo ser localizada por la inspección actuante en el domicilio-fiscal declarado como asÍ tampoco en los domicilios alternativos demostrando la inexistencia de empresa en marcha; no posee cuentas bancarias realizando operaciones comerciales por importes significativos que se encuentran alcanzados por la Ley N° 25.345 y sus modificaciones (Ley Anti evasión); no cumple con sus obligaciones impositivas omitiendo la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias; no surgen pagos realizados a favor de este Organismo con relación al Impuesto a las Ganancias. Respecto del Impuesto al Valor Agregado realiza pagos por importes poco significativos en los períodos fiscales 2906 y 2007.

No se informaron los integrantes de la sociedad por lo que no se pudo verificar si poseen suficiente capacidad económica para efectuar las operaciones comerciales declaradas.

Todo lo expuesto, hace presumir la falta de capacidad económica, financiera, operativa y comercial, todo ello atento a las ventas significativas que declara haber realizado.

Por último, la actora realizó operaciones comerciales con la proveedora cuestionada en los períodos fiscales 1/2007 a 12/2010, es decir, con posterioridad a la inclusión de la misma en la base de datos E-apoc de este Organismo (3/5/2010).

2) **ADMETUS SA**

Se trata de una firma inscripta ante la afip, con domicilio fiscal declarado en la calle Juan Irigoin 541 de la localidad de San Miguel, Provincia de Buenos Aires, siendo la actividad principal declarada la de servicios ncp.

Se encuentra incluida en la base E-APOC en la condición de contribuyente "Con Resistencia de la Fiscalización" desde el 13/10/2009. De la investigación realizada se desprende que: *"...se procedió a realizar una visita al domicilio fiscal labrándose acta de constatación que no se localizó al contribuyente, debido a que en ese lugar se observó un complejo de viviendas familiares en propiedad horizontal...; atento a la consulta de los domicilios alternativos se observó uno en la calle Juan D. Peron 5669 de la localidad de San Martin, se procedió a concurrir al mismo., donde se detectó que allí funciona la firma Norberto Osvaldo Savoy..., personal del lugar manifestaron que la firma Admetus SA no reside más en ese lugar desde hace años..."*. Asimismo, respecto a la calificación de Contribuyente con Resistencia a la Fiscalización, se detectó que: *"...copia del comprobante emitido por la empresa con resistencia a la fiscalización: no se pudo efectuar controles atento a carecer de la información al respecto; pantalla de verificación del CAl del Comprobante: no se pudo efectuar controles atento a carecer de la información al respecto, la imprenta reconoció los trabajos de impresión; extremar la obtención de información de terceros: no se pudo efectuar controles atento a carecer de la información al respecto; Consulta acerca de cuentas bancarias y movimiento de las mismas: surge información en las consultas efectuadas a las bases de datos de este Organismo referentes a las cuentas bancarias; Inexistencia de utilización de servicios públicos, energía eléctrica, gas, etc: no surge información alguna en las consultas efectuadas a las bases de datos del Organismo..."* (Ver foja 24 del cuerpo Proveedora apócrifa Ad metus SA).

Acorde la información reflejada en las bases de datos, se determinó que se encuentra sin capacidad económica -no tiene bienes registrables- y sin capacidad financiera; con resistencia a la fiscalización; se encuentra inscripto en el Impuesto al Valor Agregado, presentando las declaraciones Juradas del IVA sin movimientos en los períodos fiscales 2007 y 2008. (Vide foja 25 del cuerpo Proveedora Apócrifa Admetus SA).

En síntesis se pudo constatar respecto de la operatoria comercial desarrollada por la supuesta proveedora que: No posee inmuebles comerciales ni contratos de alquiler registrados a su nombre; Existe una notoria resistencia a la fiscalización; No posee empleados declarados en relación de dependencia desde el período fiscal 2005; No posee rodados ni maquinaria a su nombre por parte de la supuesta proveedora; No pudo ser localizada por la inspección actuante en el domicilio fiscal declarado como as¡ tampoco en los domicilios alternativos declarados, demostrando la inexistencia de una empresa en marcha; No cumple con sus obligaciones impositivas omitiendo la presentación de 1 declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias; No surgen pagos realizados a favor del fisco con relación al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado;

Todo lo expuesto, hace presumir la falta de capacidad económica operativa y comercial de la proveedora cuestionada.

3) **FRANET SA**

También es una firma inscripta ante la afip. Con domicilio fiscal declarado en la Av. Reg. Patricios 118, Piso 11, Dpto. G de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siendo la actividad principal declarada la de servicios de limpieza de edificios.

Con fecha 20/2/2009, la fiscalización actuante se constituyó en el domicilio fiscal de la supuesta proveedora, dejando constancia que: *"..Ja contribuyente no fue localizada en dicho domicilio. El actuante fue atendido por una persona de sexo masculino que no se identificó y dice ser el encargado del edificio, quien manifiesta no conocer la empresa..."* (Vide foja 53 del cuerpo Proveedor Apócrifo Franet SA).

Se constató que se encuentra incluida en la base E-APOC en la condición de contribuyente "Sin Capacidad Económica" desde el 15/5/2009. De la tarea realizada se desprende -respecto de su situación fiscal- que "*...impuesto a las Ganancias: la firma no realiza presentaciones de DDJJ; IVA: presentaciones en cero hasta el período fiscal 11/2007; Pagos efectuados: la firma no realiza pagos por los impuestos a las ganancias e IVA; nomina salarial/aportes y Contribuciones a la seguridad social: declara un empleado, el cual no pudo ser localizado; no posee cuentas bancarias; bienes registrables: no posee bienes registrables..."* (Vide fojas 64 a 66 del cuerpo Proveedor Apócrifo Franet SA).

Asimismo que: *"... la firma cuya actividad declara servicios de limpieza posee un solo empleado el cual no pudo ser localizado, teniendo en cuenta que...usa firma facturaría un débito mensual de aproximadamente $20.000 y en virtud que la firma no posee cuentas bancarias ni bienes registrables, se puede concluir que la rubrada, no realizó los servicios, todo ello sustentado en que: la firma no fue localizada, no posee bienes registrables, no pudo ser localizado el único empleado declarado, teniendo en cuenta que es una empresa que presta servicios de limpieza; la firma no posee cuentas bancarias.. ."* (Vide fojas 65 y 66 del cuerpo Proveedor Apócrifo Franet SA).

En síntesis, se pudo constatar respecto de la operatoria comercial desarrollada por la supuesta proveedora que: -no posee inmuebles comerciales ni contratos de alquiler necesarios teniendo en cuenta el volumen de los bienes facturados; declaró un solo empleado en relación de dependencia que no pudo ser localizado por la fiscalización interviniente; no posee rodados ni maquinaria a su nombre; no pudo ser localizada por la inspección actuante en el domicilio fiscal declarado: como asi tampoco en los domicilios alternativos demostrando la inexistencia de una empresa en marcha; la supuesta proveedora no pudo ser localizada en el domicilio comercial expuesto, en las facturas, por la inspección actuante; no posee cuentas bancarias realizando operaciones comerciales por importes significativos que se encuentran alcanzadas por la Ley N° 25.345 y sus modificaciones (Ley Antievasión).

No cumple con sus obligaciones impositivas omitiendo la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias; no surgen pagos realizados a favor de este Organismo con relación al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado.

Todo ello, hace presumir la falta de capacidad económica, financiera, operativa y comercial de la proveedora cuestionada, todo ello atento a las ventas significativas que declara haber realizado.

Por último, la recurrente realizó operaciones comerciales con la proveedora cuestionada en los períodos fiscales 1/2008 a 7/2010, es decir, con posterioridad a la inclusión de la misma en la base de datos E-apoc de este Organismo (15/5/2009).

4) Diptrifti y Asociados SA

Con domicilio fiscal declarado en la calle Padre Castiglia 659 de la localidad de Boulogne, Provincia de Buenos Aires, siendo la actividad principal declarada la de construcción, reforma y reparación de edificios residenciales.

Se constató mediante la consulta a la base de datos que se encuentra incluida en la base E-APOC en la condición de contribuyente "Usina Duplicadora de Facturas" desde el 9/9/2011. De la tareas investigativas se desprende que: *"...del sistema e-fisco, facturas apócrifas, se observa que dicho proveedor ha sido ingresado a la base con fecha 23/4/1998 con causa: proveedores inexistentes o con CUIT falsa, contribuyente no localizado y contribuyente desconocidos por imprenta...; en el sistema se visualiza que no ha*

presentado la declaración jurada de ganancias de los ejercicios 2007 y 2005; la última declaración presentada corresponde al año 2006. Se observan ingresos de $3.212085,85 a los que deduce un costo total de $3.187.455,45 obteniendo un resultado negativo de $12.256,92. no determinó impuesto; Se observa presentación de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado hasta el mes de Septiembre de 2008. Se observa que los débitos y créditos son muy similares, por ejemplo en el mes de Enero 2007 se observa que la diferencia asciende a $1,05; se observan pagos realizados únicamente en el Impuesto al Valor Agregado y los mismos se observan irrelevantes; no posee acreditaciones bancarias informadas por lo que no se puede determinar la modalidad de cobro del contribuyente; la firma no posee bienes registrables..." (Vide fojas 22 y 23 del cuespo Proveedor Diptrifti y Asociados SA).

En ese sentido del Informe Final de Inspección de la División de Fiscalización de la Dirección Regional Norte, se desprende como conclusión final que: *"...teniendo en cuenta los antecedentes recibidos... se entiende que podríamos estar en presencia de una Usina. Por otra parte, se destaca que la firma posee un escaso margen de utilidad, no posee cuentas bancarias, la diferencia entre créditos y débitos declarados es escasa y no posee empleados bajo relación de dependencia (necesarios teniendo en cuenta l actividad declarada)...*" (Vide foja 123 del cuerpo Antecedentes Div. Reg. Norte Proveedora Diptrifti y Asociados SA).

En síntesis, se pudo constatar respecto de la operatoria comercial desarrollada por la supuesta proveedora que: -no posee inmuebles comerciales ni contratos de alquiler a su nombre imprescindible teniendo en cuenta el volumen de los bienes facturados; no declaró personal en relación de dependencia; no posee rodados ni maquinaria a su nombre; no pudo ser localizada por la inspección actuante en el domicilio fiscal declarado como así tampoco en los domicilios alternativos, demostrando la inexistencia de una empresa en marcha; no pudo ser localizado por la inspección en el domicilio comercial expuesto en las facturas impugnadas; no posee cuentas bancarias realizando operaciones comerciales por importes significativos que se encuentran alcanzados por la Ley N° 25.345 y sus modificaciones (Ley Antievasión); no cumple con sus obligaciones impositivas omitiendo la presentación de declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias; no surgen pagos realizados a favor del Fisco con relación al Impuesto a las Ganancias y al IVA.

Lo expuesto hace presumir la falta de capacidad económica, financiera, operativa y comercial de la proveedora cuestionada, todo ello atento a las ventas - significativas que declara haber realizado.

5) **DHOCH SA**

Con domicilio fiscal declarado en la calle Sarmiento 1142, Piso 11 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siendo la actividad principal declarada la de ser ncp.

Se encuentra incluida en la base E-APOC en condición de contribuyente "Sin Capacidad Económica" desde el 9/3/2010. De las tareas desarrolladas por la inspección actuante, se desprende que *"...cabe tener presente que no se registran pagos respecto' de las Contribuciones en el Régimen. Nacional de Seguridad Social...; las declaraciones juradas presentadas del Impuesto a las Ganancias, corresponden a los periodos fiscaIes2003 2006 todas sin movimientos Respecto .a las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado la primera presentada corresponde al período fiscal 4/2000 al 6/2000, 6/2003 al 4/2007 y 6/2007 a 12/2009, siendo en la mayoría de las posiciones presentadas el débito fiscal se asemeja al crédito fiscal, el domicilio declarado por el contribuyente el fiscal, en la calle Sarmiento N° 1142, Piso 11, Dpto. "h" de esta ciudad y como domicilio legal en la la Av. Francisco Beiro 3544 no pudiendo establecer, con los datos que dispone este Organismo, si en alguno de ellos funciono la firma Asimismo, se procedió a la circularización de las imprentas, dando como resultado que Print House Group SA, manifiesta mediante Nota de fecha 2/3/2010 que no encuentra la*

documentación referida a los trabajos de impresión realizados a dicha empresa…, según surge del sistema informático, el contribuyente no declara propiedad alguna, como tampoco automotores aeronoves o embarcaciones, y de la bases de este Organismo no surgen bienes registrables a su nombre..." (Vide fojas 278 a 281 del cuerpo Proveedor Apócrifo Dhoch).

Se concluye "*…que la firma Dhoch SRL encuadra en los extremos dispuestos en el punto 2.2.6 del acápite "E" ... en virtud de no demostrar una capacidad económica que respalde la situación que pretende demostrar en su DDJJ del IVA. En consecuencia.., se elevan las presentes... para su carga en la base e-apoc..."* (Vide foja 281 del cuerpo Proveedor Apócrifo Dhoch SRL).

Como síntesis, se pudo constatar respecto de la operatoria comercial desarrollada por la supuesta proveedora que: -no posee inmuebles comerciales ni contratos de alquiler a su nombre; no declara personal en relación de dependencia; no posee rodados ni maquinaria a su nombre; no pudo ser localizada por la inspección actuante en el domicilio fiscal declarado como así tampoco en los domicilios alternativos demostrando la inexistencia de una empresa en marcha; no pudo ser localizado por la inspección el domicilio comercial de la responsable (expuesto en las facturas); no posee cuentas bancarias realizando operaciones comerciales por importes significativos que se encuentran alcanzadas por la Ley N° 25.345 y sus modificaciones (Ley Antievasión); la imprenta encargada de la impresión de las facturas cuestionadas no localizó los supuestos trabajos realizados; no cumple con sus obligaciones impositivas omitiendo la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias desde el período fiscal 2006; no surgen pagos realizados a favor de este Organismo con relación al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado.

Con base en lo expuesto, se presume la falta de capacidad económica, financiera, operativa y comercial de la proveedora cuestionada, todo ello atento a las ventas significativas que declara haber realizado.

6) **ANBAXI SA**

La actividad principal declarada es la de construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales.

Se constató mediante la consulta a la base de datos del fisco que se encuentra incluida en la base E-APOC en la condición de contribuyente "Sin Capacidad Económica" desde el 31/3/2008. Se detallan las tareas desarrolladas: *"...no ha sido localizada.., ni en su domicilio fiscal ni legal, ni tampoco en los domicilios alternativos...; registra pagos en el Impuesto a las Ganancias, IVA y RNSS aunque los importes son pocos significativos, durante los períodos 2003 a 2006 la relación débitos/créditos fiscales, fue cercana a la unidad...; con relación al Régimen de Seguridad Social, se inscribió como empleadora en agosto de 2005, declarando tener una nómina salarial promedio hasta la fecha de 4 (cuatro), empleados y a diciembre de 2007 ascendía a 6 personas. De los ocho empleados seleccionados a los fines de la circularización, se localizaron cuatro, los que en su totalidad manifestaron desconocer y por lo tanto no haber trabajado en Anbaxi SA...; asimismo, del sistema E-Fisco, surge que las remuneraciones declaradas por la rubrada, respecto de sus empleados son poco significativas, y que algunos componen la nómina salarial de otras empresas en simultaneo durante los mismos períodos mensuales, observándose además que en todos los casos que sucede esto se trata de los mismos empleadores...; las autoridades de la empresa serían insolventes..., no surgen bienes registrables a nombre de la sociedad...; solamente registra depósitos bancarios durante el período fiscal 2005 y por montos sumamente inferiores con las ventas que declara la empresa... la rubrada tiene por actividad principal declarada la construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales y secundaría el servicio de gestión y logística para el transporte de mercaderías, no contando con benes y/o infraestructura como para haber llevado a cabo*

las operaciones que dice haber efectuado..." (Vide fojas 2 a 17 del cuerpo Informe Final de Inspección Proveedora Anbaxi SA).

La fiscalización concluye que: "*...por lo, expuesto, se puede inferir que la investigada no se encuentra dentro de los parámetros, razonables como para considerarla una empresa en marcha y no posee la capacidad operativa para efectuar las operaciones comerciales que dice haber realizado, presentando, las características de una entidad funcional a la emisión de facturas* apócrifas (Vide foja 17 del cuerpo Informe Final de Inspección Proveedora Anbaxi SA).

En síntesis, se pudo constatar respecto de la operatoria comercial desarrollada por la supuesta proveedora que: -no posee inmuebles comerciales ni contratos de alquiler a su nombre, imprescindibles teniendo en cuenta el volumen de los bienes facturados; si bien declaró empleados en relación de dependencia al ser localizados algunos de ellos por la inspección interviniente, la totalidad de los mismos han manifestado no haber trabajado en dicha empresa; no posee rodados ni maquinaria a su nonbre;-No pudo ser localizada por la inspección actuante en el -domicilio fiscal declarado corno as¡ tampoco en los domicilios alternativos demostrando la inexistencia de una empresa en marcha; no pudo ser localizado por la inspección el domicilio comercial de la responsable (expuesto en las facturas); no posee cuentas bancarias vinculadas a las supuestas operaciones comerciales realizadas. Asimismo, los importes facturados se encuentran alcanzados por la Ley N° 25.345 y sus modificaciones (Ley Antievasión); no cumple con sus obligaciones impositivas omitiendo la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias desde el período fiscal 2007; no surgen pagos realizados a favor de este Organismo con relación al Impuesto a,, las Ganancias y respecto del Impuesto al Valor Agregado, los últimos ingresos corresponden al período fiscal 7/2009, por importes poco significativos.

Todo ello, lleva a presumir la falta de capacidad económica, financiera, operativa y comercial de la proveedora cuestionada, todo ello atento a las ventas significativas que declara haber realizado. Por último, la actora realizó operaciones comerciales con la proveedora cuestionada en los períodos fiscales 5/2009 a 8/2009, es decir, con posterioridad a la inclusión de la misma en la base de datos E-apoc de este Organismo (31/3/2008).

7) **FIEBA SA**

Con domicilio fiscal declarado en la Av. Corriente 1296, Piso 60, Dpto. 62 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siendo la actividad principal declarada la de venta al por mayor de mercancías.

Se constató que se encuentra incluida en la base E-APOC en la condición de contribuyente "Sin Capacidad Económica" desde el 30/3/2009. De las tareas desarrolladas por la inspección actuante, surge: *"...no fue localizada en el domicilio fiscal, no posee bienes registrables, no ha presentado declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por los períodos 2004, 2005 y 2006. no ha efectuado pagos bancarios por este impuesto, ha presentado declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado desde su inscripción en el régimen, efectuada en junio de 2003 hasta el período diciembre de 2008, observándose en casi la totalidad de los períodos una relación débito/crédito fiscal, cercana a la unidad o inferior a esta; no ha declarado personal en relación de dependencia; a pesar de haber manifestado actividad comercial mediante la presentación de las declaraciones juradas del impuesta al valor agregado y haber sufrido retenciones en el señalado régimen y en el Impuesto a las Ganancias, no se verifican bajo su titularidad, acreditaciones y cuentas bancarias; de la consulta a la Inspección General de Justicia, no surgen estados contables y balances generales presentados; el contador consignado en la confección de los balances con fines fiscales (declaraciones juradas del impuesto a las*

ganancias), está relacionado por servicios similares, con otras empresa vinculadas a la causa 528/08..." (Vide fojas 17 a 19 del cuerpo Informe Final de Inspección Proveedora Fieba SA).

A raíz de lo relatado la fiscalización concluye que: *"...por lo expuesto se puede inferir que la investigada presenta numerosas irregularidades y no se encuadra dentro de los parámetros razonables como para ser considerada una empresa en marcha, resaltando su falta de capacidad operativa, patrimonial y financiera para el desarrollo de las actividades en las que se encuentra inscripta...*" (Vide foja 19 del cuerpo Informe Final de Inspección Proveedora Fieba SA).

Se pudo constatar respecto de la operatoria comercial desarrollada por la supuesta proveedora, que: -no posee inmuebles comerciales ni contratos de alquiler a su nombre, imprescindibles teniendo en cuenta el volumen de los bienes facturados; no posee empleados declarados en relación de dependencia; no posee rodados ni maquinaria de su propiedad; no pudo ser localizada por la inspección actuante en el domicilio fiscal declarado como así tampoco en los domicilios alternativos demostrando la inexistencia de una empresa en marcha; no pudo ser localizado por la inspección el domicilio comercial de la responsable (expuesto en las facturas); no posee cuentas bancarias realizando operaciones comerciales por importes significativos que se encuentran alcanzados por la Ley N° 25.345 y sus modificaciones (Ley Antievasión); rectificó el crédito fiscal de la proveedora cuestionado dentro del marco de la 0.I. N° 373.598; no cumple con sus obligaciones impositivas omitiendo la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias desde el período fiscal 2006; no surgen pagos realizados a favor del fisco con relación al Impuesto a las Ganancias y respecto del Impuesto al Valor Agregado los últimos ingresos corresponden al período fiscal 3/2007, por importes poco significativos.

Todo ello, hace presumir la falta de capacidad económica, financiera, operativa y comercial de la proveedora cuestionada, todo ello atento a las ventas significativas que declara haber realizado.

8) **NORBERTO CELORIA**

Con domicilio fiscal declarado en la calle Elizalde 2118 de la localidad de Avellaneda, Provincia de Buenos Aires, siendo la actividad principal declarada la de mantenimiento y reparación del motor.

No posee inmuebles comerciales ni contratos de alquiler a su nombre, teniendo en cuenta el volumen de los bienes facturados; no declaró personal en relación de dependencia; no posee rodados ni maquinaria a su nombre. Es decir, no se verificaron activos aplicados a la actividad comercial que indiquen que este proveedor operó en el mercado.

Tampoco la actora informó el domicilio comercial, teléfono ni personas que hayan intervenido en la operatoria comercial.

No posee cuentas bancarias, habiendo realizado operaciones con importes significativos que se encuentran alcanzados por la ley 25345.

No cumple con sus obligaciones impositivas siendo la última presentación de la ddjj correspondiente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2005. Asimismo, no surgen pagos relevantes a favor del ente fiscal con relación al impuesto a las ganancias y al IVA.

Tampoco la actora aportó prueba tendiente a demostrar algún dato con referencia al Sr. Celoria.

Todas estas observaciones hacen presumir la falta de capacidad económica, financiera, operativa y comercial del proveedor, atento las ventas significativas que declara haber realizado.

Con sustento en esos elementos, el ente fiscal impugnó los créditos fiscales originados en facturas de servicios y/o bienes cuya autenticidad está cuestionada, por considerarse que las operaciones son inexistentes por tratarse de proveedores apócrifos y duplicación de facturas.

Cabe advertir que la actora procedió a rectificar las DDJJ del impuesto al valor agregado respecto de los períodos fiscales 1/2005 a 12/2007 reduciendo los créditos fiscales correspondientes con las facturas de los supuestos proveedores Celoria Norberto, Fieba SA y Franet SA.

V. Que del texto del artículo 12 de la ley del I.V.A. y normas complementarias, se desprende que resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que éste 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 I.V.A. y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.

En tal sentido, el último párrafo del artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada, dispone, en lo que aquí interesa, que “(en) todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importados, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles…”. Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto –en el caso- de los vendedores de los bienes. (Cfr. “Ferretti, Félix Eduardo”, C.S.J.N., 10/3/2015).

VI. Que sentado lo que antecede, con relación a que las circunstancias observadas por el organismo fiscal, son hechos que no pueden serle imputables, cabe lo siguiente.

Como ya se ha explicado en numerosos pronunciamientos de esta Sala, 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 sus proveedores, falta de capacidad operativa, falta de acreditación del circuito financiero, etc., elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas (vid. por todos “Grancer S.A. s/apelación”, 5/7/2019).

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.”, 11/2/2002, 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".

Resulta relevante advertir que aquí no se impugnaron las operaciones por estar en duda la actividad de la actora, sino que por haber sido efectuadas con proveedores sobre los cuales no se pudo probar su real existencia. En efecto, las observaciones se sustentan en una serie de indicios graves, precisos que producen la convicción de la inexistencia de aquellas operaciones. Tales como, ciertas características parecidas: se encuentran incluidos en la base de datos e-apoc; no declaran personal en relación de dependencia; no poseen activos aplicables a su actividad; no cumplen con sus obligaciones fiscales; no pudieron ser ubicados en sus domicilios fiscales ni en los comerciales (la recurrente no aportó ningún dato que revele el domicilio comercial de aquéllas); exteriorizan débitos fiscales y créditos fiscales muy similares; declaran sucesivos saldos a favor del contribuyente; presentan DDJJ sin movimientos y no presentan DDJJ del impuesto a las ganancias. Tampoco poseen cuentas bancarias.

No obstante ello, cabe remarcar que lo afirmado por el fisco nacional con respecto a que la conformación de los ajustes propuestos en la Orden de Intervención oportunamente cursada (N° 376598), significa la aceptación de la recurrente a los ajustes aquí discutidos, resulta desacertado. En efecto, considero que resulta sin fundamento alguno tomarlo como un reconocimiento tácito, pues aquella decisión pudo deberse a diversos motivos, distintos a lo que afirma el organismo fiscal.

Por otro lado, resulta llamativo que en el escrito de conteste, la representación fiscal esboce fundamentos y argumentos jurídicos acerca de la aplicación de intereses resarcitorios, cuando la recurrente no se agravió en ningún momento, sumado a que del acto apelado no surge su aplicación por cuanto se trató de la disminución del saldo a favor.

VII. Que 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.

Ello así, corresponde que este Tribunal analice el elenco probatorio de autos.

En primer término, con relación a la pericial contable (vide fojas 3373/3377) cabe señalar que con respecto a la circunstancia si las operaciones se encuentren debidamente registradas, los expertos informan que la empresa no posee libros según lo explicado en el punto anterior (el sistema contable se rige por lo

dispuesto en la ley 13767).

Con respecto a la forma de pago, los expertos informan que con relación a los cheques emitidos por la recurrente para cancelar las facturas en discusión, que no resulta posible determinar fueron cobrados por los beneficiarios finales debido a que luego de los endosos figuran otras personas, distintas de aquellas a quien se habían librado los cheques.

Con respecto a las retenciones, cabe señalar que su existencia no acredita la realidad de las operaciones. Más allá de las observaciones formuladas por el fisco nacional.

Finalmente, la abundante prueba documental se refiere al cumplimiento formal de los comprobantes y no a la efectiva realización de las operaciones cuestionadas. En fin, no aportan datos relevantes y además tal documentación consiste en fotocopias de los legajos de todos los proveedores cuestionados.

VIII. Que teniendo en cuenta 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.

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 "....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)".

Bajo ese marco, correspondía a la actora acompañar la documentación y acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones con sus proveedores, lo que no ocurrió en autos, razón por la cual corresponde confirmar la postura fiscal que encuentra reposo en su accionar fiscalizador, que no fue desvirtuado por la actividad probatoria de la recurrente en esta instancia.

IX. Que con relación el ajuste vinculado a la registración por duplicado, la recurrente no ha expresado agravio alguno por lo que cabe su confirmación.

X. Que por ello, corresponde confirmar ambos ajustes efectuados por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugna el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en autos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 del RPTFN.

Resgístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.27 16:58:23 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.27 18:39:51 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.27 18:39:52 -03:00