Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-145113510-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 5 de Diciembre de 2023

Referencia: SENTENCIA. EXPTE. 42.986-I. FOREZER S.A.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Armando Magallón (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 42.986-I caratulada **“FOREZER S.A. s/ recurso de apelación**”.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 97/143 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 77/2015 (DV ORR1) emanada de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la A.F.I.P.-DGI, mediante la cual se determina la obligación tributaria relativa al Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 08/2007 a 05/2008, 07/2008 a 11/2008 y 01/2009 a 08/2009- con más sus intereses resarcitorios, y se aplica una multa equivalente a tres (3) veces el impuesto presuntamente evadido –períodos 08/2007 a 12/2007, 02/2008 a 05/2008, 11/2008, 04/2009 a 06/2009 y 08/2009- conforme lo establecido en los arts. 46 y 47 -incs. a), b) y c)- de la Ley 11.683.

En primer lugar, enfatiza que el Fisco Nacional le resta importancia a todos los elementos de prueba aportados (facturas, remitos, recibos, órdenes de pago, cartas de porte, certificados de validez de los comprobantes de la página web de AFIP, retenciones y la comprobación de los circuitos de pago, en cumplimiento a la ley 25.345) que acreditan en forma contundente la existencia de las operaciones observadas.

Sostiene que se le atribuye una suerte de responsabilidad solidaria respecto de las obligaciones fiscales presuntamente incumplidas por parte de las empresas con las que operó.

Plantea que no se impugnaron las operaciones realizadas con la firma, sino que se cuestiona el crédito fiscal por la inclusión de los proveedores en la base E-Apoc, la cual tuvo lugar en forma posterior a las facturas objetadas.

En este sentido, señala que la utilización de dicha base carece de sustento legal. Además, remarca que no hay un procedimiento judicial previo a la incorporación de una persona a tal registro, violando las garantías constitucionales.

Reitera que ninguna de las compras se han cancelado con efectivo, utilizándose en todos los casos los medios de

pago exigidos por la Ley N° 25.345. En este aspecto, agrega que todos los cheques emitidos se encontraban a la orden de los proveedores observados. Cita en apoyo a su tesis el fallo “Mera Miguel Ángel”.

Asimismo, destaca que en el cheque N° 69639305 consta como Cesionario/Endosatario el propio proveedor (Rogad S.R.L.) lo que indica que dicho valor fue cobrado por la empresa.

Continua diciendo que cuando no sucede esto, es decir que el Cesionario/Endosatario no se corresponda con el beneficiario, ello guarda lógica con la finalidad misma del cheque, toda vez que –según sus dichos- es tanto un instrumento de pago como de crédito.

Opina que carece de sentido pretender impugnar el crédito fiscal bajo la circunstancia de que el beneficiario del cheque no coincide con el cesionario/endosatario, pues de querer hacerlo la inspección debió al menos circularizar a los cesionarios/endosatarios, a fin de obtener la identidad de quienes entregaron los valores. Indica que la totalidad del crédito fiscal rechazado se encontraba pagado y respaldado por facturas tipo “A”, debidamente autorizadas y registradas por la propia AFIP -con el correspondiente CAI vigente-. En función a ello, alega que no puede pretenderse que Forezer S.A. presuma la inconducta fiscal de un tercero cuando el propio Organismo Recaudador la califico favorablemente. Así, concluye que tal temperamento atenta contra la seguridad jurídica y desalienta la industria y comercio.

A su vez, destaca que todos los proveedores incluidos en la Resolución apelada se encontraban inscriptos en actividades que guardaban una total coherencia con los conceptos facturados.

Seguidamente, efectúa un análisis de cada proveedor impugnado.

Manifiesta que resulta dificultoso dar precisiones sobre operaciones que se realizaron 6 años atrás y con proveedores que no eran habituales de la firma, motivados por la falta de insumos en el mercado local.

Por otra parte, se agravia de la multa aplicada aduciendo que no se configura el dolo requerido por la figura típica, la que debería ser encuadrada en la figura de “error excusable”.

Menciona jurisprudencia y doctrina que interpreta avalan su postura.

Finalmente, ofrece prueba documental, testimonial y pericial contable, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 149/168 contesta el recurso la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto apelado, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que, a fs. 175 –punto 1°)- se hizo lugar a la oposición planteada por el Fisco Nacional respecto de las pruebas ofrecidas por la actora; mediante la PV-2023-133517399-APN-VOCIII#TFN se elevó la presente causa a consideración de la Sala “A”; y con el IF-2023-135945599-APN-VOCIII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que, tal como quedaron planteados los hechos, la cuestión a resolver en autos radica en concluir, sobre la caracterización como apócrifos de ciertos documentos emitidos por los proveedores: SASCARO SILVIA ROSA ANDREA, ROGAD S.R.L., BITENCA S.A., CEREALIVE S.A., LOS CAMINOS DEL AGRO S.A., BRAQUIN S.A., EL LION S.A., AIMOCER S.R.L. y TENTAK S.A.

Ante tal problemática, este Tribunal ha centrado su atención y análisis, en la actividad desplegada por el Fisco, en

el convencimiento que a él le corresponde, en primer lugar, el control de la verificación. En otras palabras, el Fisco debe sustentar su pretensión impugnativa a través de elementos concretos y razonables, lo que le permite suponer el carácter apócrifo de las facturas. Frente a dicha impugnación, la cuestión fáctica queda desplazada al contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la veracidad de las operaciones.

Sobre las inconsistencias detectadas con relación a los proveedores referidos, puntualmente, se destaca que: a) los accionistas/autoridades de las firmas observadas no presentan capacidad económica alguna, tienen bajas provisorias en distintos impuestos y no fueron localizados en los domicilios declarados (excepto en el caso de Bitenca S.A., donde las personas ubicadas negaron relación alguna con la firma); b) del análisis de los balances de Aimocer S.A. surge que no posee prácticamente activos; c) se entregaron granos por una cantidad considerable, provenientes de diversos puntos geográficos, lo que no encuentra sustento atento la falta de bienes registrables o cualquier otro medio de producción necesario para llevar a cabo la supuesta distribución de los cereales; d) los contratos de arrendamiento presentados fueron negados por los propietarios de los respectivos campos, o las personas que allí figuraban no poseían inmueble rural alguno, de acuerdo a la información relevada por la auditoría fiscal; e) las cuentas bancarias que posee Sascaro Silvia Rosa Andrea son cajas de ahorro compartidas con distintos titulares; f) las compras registradas por la mencionada corresponden a proveedores calificados como apócrifos, con clave de identificación tributaria inactiva; g) no poseen capacidad económica, financiera y operativa para realizar las actividades declaradas; h) en la mayoría de los casos no fueron localizados, presentándose múltiples cambios en los domicilios informados; i) se encuentran inscriptas en diversas actividades, disimiles entre sí; j) algunos fueron suspendidos del Registro de Operadores para la compraventa de granos y legumbres (RG N° 2300); k) se presentan diversas rectificativas por una misma declaración jurada –en el caso del IVA y las retenciones y percepciones efectuadas- cuyas fechas coinciden con las investigaciones cursadas por el Fisco Nacional a los supuestos comitentes/productores –los que también se encontraban suspendidos del registro mencionado e incluidos en la base eApoc- del proveedor impugnado (Aimocer S.A.); l) la documentación presentada por Aimocer S.A., para su inclusión en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, presenta serias contradicciones cuando se la compara con la información recibida por otros sectores del Fisco Nacional; ll) en el Impuesto a las Ganancias presentan declaraciones con un saldo a pagar ínfimo o sin movimientos, al igual que en el IVA –con una relación débito/crédito cercana a 1, o saldos de libre disponibilidad en forma constante-; m) las operaciones declaradas no se corresponden con la magnitud de las acreditaciones bancarias y retenciones informadas.

V.- Que entrando al análisis de la cuestión de fondo, respecto del impuesto al valor agregado, debe señalarse que las impugnaciones de los proveedores han sido adecuadamente ponderadas por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios graves, precisos y concordantes, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y que los bienes y/o servicios a los que ellas se refieren hayan sido adquiridos a tales proveedores, en cuanto se acredita entre otros, que se trata en todos los casos de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registran con la actora.

Si bien el organismo fiscal no puede 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, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario, lo que no ha ocurrido en la presente causa.

Conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se

encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

Por último, se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido 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 el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos 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 (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo *"9º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de 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: "[e]n 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, importador, 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, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó.”*

VI.- Que bajo tales pautas, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus operaciones y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007).

Cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no son 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. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Sobre los aspectos mencionados la actora no aportó probanza alguna conducente para acreditar las compras efectuadas a los proveedores cuestionados.

Es decir que a quien le incumbía la demostración intergiversable de sus invocaciones no lo hizo, ni ha desvirtuado las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional que reposan en los elementos probatorios colectados durante su accionar fiscalizador, tornando incomprobables sus explicaciones retóricas.

También, es preciso mencionar que si bien no le son imputables a la contribuyente los incumplimientos de terceros así como que no le es oponible que en el domicilio no puedan ser ubicados, si le cabe a la recurrente relevar la calidad de aquellos con quienes supuestamente contrató, y en tal sentido resulta oportuno mencionar que no pueden considerarse las impugnaciones realizadas por el Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis individual como pretende equivocadamente la actora, para concluir si tenía obligación de conocerlas o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial con el proveedor, que se conjugan con un conjunto de otras anomalías propias de operaciones irregulares.

Cabe añadir que en el examen de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que el proveedor no figurase en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes (conf. Excma. Cámara, Sala III, Causa Nº 27618/2013, “Giménez Rosa Martina (TF 29583-I) c/ DGI” del 19-11-13; y Sala II, Causa Nº 17663/13, “Agroservicios Sur SA (TF 33325-I) c/ DGI” del 10-13) pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

Vale aclarar que no es suficiente la oportuna aprobación por parte de la AFIP o de otros organismos estatales que tales sujetos se encuentren habilitados o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación. Lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación en cabeza de los proveedores cuestionados desde el punto de vista económico dado que el hecho imponible en crisis, que pudo haber dado lugar al cómputo de créditos fiscales, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

En conclusión, dado que la contribuyente no reúne los requisitos necesarios a fin de validar el cómputo de los créditos fiscales correspondientes a las compras referidas a los proveedores cuestionados por la falta de capacidad económica y operativa, y que además, no ha logrado sustentar la existencia de las operaciones con medios probatorios idóneos, contando con dicha oportunidad, se resuelve confirmar las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional en la resolución recurrida sobre el Impuesto al Valor Agregado, con costas.

VII.- Que, en materia de intereses resarcitorios, sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII.- Que, en cuanto a la sanción aplicada, debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta

del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del artículo 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude a los incisos a), b) y c) del artículo 47 citado que establece:

"… a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;

c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso".

Que el inciso a) requiere de una "grave" contradicción entre documentación de respaldo y lo declarado, el inciso b) de situaciones que impongan una "grave" incidencia sobre la determinación misma y el inciso c) se trata de que la documentación o las declaraciones juradas no se adecuan a las normas que reglamentan tanto en su presentación como a su validez. Si bien las dos primeras presunciones se apoyan a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe "gravedad" es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso de facturas apócrifas, el sólo hecho de haberse demostrado la inexistencia del proveedor, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

En atención a ello y teniendo en cuenta que la actora no aportó prueba alguna para revertir las presunciones a las que hemos hecho referencia, corresponde confirmar las sanciones aplicadas, con costas.

Los Dres. Magallón y Guzmán dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal preopinante.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución N° 77/2015 (DV ORR1), con costas.

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.12.05 11:42:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.05 14:28:58 -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: 2023.12.05 16:13:41 -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: 2023.12.05 16:13:42 -03:00