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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-149368132-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Diciembre de 2023

Referencia: Sentencia - EX-2022-89399646- -APN-SGAI#TFN “DENIM OESTE S.R.L.” VOC. XII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expediente: EX-2022-89399646- -APN-SGAI#TFN caratulado “DENIM OESTE S.R.L. s/recurso de apelación –Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que mediante el RE-2022-89398485-APN-SGAI#TFN se presenta DENIM OESTE S.R.L. e interpone recurso de apelación contra la resolución N° 90/2022, dictada el 6 de mayo de 2022, y su modificatoria N° 117/2022, dictada el 27 de mayo de 2022, por el Jefe (int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la D.G.I- A.F.I.P a través de la cual se determina de oficio en conjunto con los intereses resarcitorios el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales octubre de 2019 a febrero de 2020, quedando diferido el juzgamiento de la conducta conforme a lo dispuesto por el art. 20 del Régimen Penal Tributario

Expone que el fundamento de los actos administrativos radica en la impugnación de las operaciones respaldadas por las facturas de compra efectuadas a los proveedores Smart tex S.A.S, Wisdom S.R.L., Pizarro Carlos Adrián, Falculty S.A.S, Canopy S.R.L, Interbax S.A.S, Teslax S.R.L, y Aruya S.A.S, los cuales de acuerdo a la investigación llevada a cabo, fueron cargados en la Base Apoc bajo la leyenda “usina sin capacidad operativa”. Señala que dichos contribuyentes fueron incorporados en la citada base luego de efectuar las transacciones impugnadas.

Asimismo manifiesta que ofreció documentación necesaria a los fines de justificar la existencia de las operaciones pero la misma no fue evaluada por el ente recaudador, violentándose asi el debido proceso y derecho de ser oído que impera y debe prevalecer en todas las actuaciones administrativas.

En virtud de lo expuesto, peticiona que oportunamente se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, con costas. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba documental (órdenes de compra, libros IVA Compras e IVA Ventas, facturas impugnadas y remitos, libro diario y balances y resúmenes bancarios) y pericial contable. Hace reserva del caso federal.

II.- Que en el IF-2022-124749052-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado deducido en autos.

En primer lugar, advierte la falta de temporaneidad del recurso invocado, solicitando que se declare la improcedencia

formal de la apelación intentada, pasando la resolución apelada y su modificatoria en autoridad de cosa juzgada, habiendo vencido el término hábil para su interposición, con expresa imposición de costas a la contraria.

De manera subsidiaria y en oposición a lo manifestado por la recurrente, señala que las inconsistencias detectadas en los proveedores cuestionados fueron fruto de una minuciosa fiscalización respecto de cada uno de ellos, labor que a su vez es reseñada en la resolución apelada.

Manifiesta que aunque la actora alegue que las operaciones fueron efectivamente realizadas y que cumplió con todas las exigencias que la normativa le requería, en rigor no ha podido demostrar indubitablemente que las mercaderías hayan sido realmente adquiridas y abonadas a los proveedores cuyas facturas se impugnan por apócrifas. En este orden de ideas, explica que todo contribuyente debe adoptar las precauciones tendientes a confrontar la procedencia y verosimilitud de los comprobantes recibidos.

Respecto de la nulidad planteada por la recurrente, señala que la resolución recurrida satisface los requisitos estatuidos por el artículo 7º de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, habiéndose consignado de manera concreta la causa, motivación y finalidad del acto. A su vez, se observa en la concreta posibilidad que tuvo el contribuyente de ejercer su derecho de defensa en consonancia con los cargos formulados. El acto apelado incorpora pormenorizadamente en sus considerandos los argumentos por los cuales se procedió a determinar la obligación de la recurrente, visualizándose que no se ha visto menguado el derecho de defensa de la actora y, si ésta discrepa con el criterio del Fisco Nacional, no es una cuestión que afecte la validez del acto, sino que integra el fondo mismo de la cuestión que el Tribunal está llamado a decidir, razón por la cual considera que el planteo de nulidad esgrimido por la actora no puede prosperar.

Por las razones y motivos que invoca, solicita que se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con costas a la contraria. Se opone a la prueba ofrecida. Aporta antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que el 6 de marzo de 2023 por medio de la sentencia obrante en el IF-2023-24233676-APN-VOCXII#TFN, la Sala “D” de este Tribunal resolvió rechazar el planteo de improcedencia formal efectuado por el Fisco Nacional, con costas. En efecto la causa continuó su trámite.

IV- Que en la PV-2023-111444434-APN-VOCXII#TFN se rechazó la prueba pericial contable ofrecida por la actora en su escrito recursivo RE- 2022-89398485-APN-SGAI#TFN pto. VI., por resultar la misma insuficiente y dilatoria, asistiéndole en consecuencia a la oposición planteada por el Fisco Nacional.

V.- Que por medio de la PV-2023-140141880-APN-VOCXII#TFNse elevaron los autos a conocimiento de la Sala “D” y a través del IF-2023-147000564-APN-VOCXII#TFN se dispusieron los autos para el dictado de sentencia.

IV.- Que ello así cabe establecer si el ajuste en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 10/2019 a 02/2020 se ajusta a derecho.

Que de las presentes actuaciones se desprende que Denim Oeste S.R.L cierra sus ejercicios económicos en el mes de febrero de cada año y desarrolla la actividad principal de confección de prendas de vestir N.C.P. excepto prendas de piel, cuero y de punto siendo sus actividades secundarias la venta al por mayor de mercancías y el servicio industrial para la función de confeccionista.

Que el caso de marras tiene su origen en un requerimiento judicial librado en el marco de la causa CPE N° 582/2020 caratulada “CAVCO S.R.L y otros sobre medidas precautorias” la cual tramita en la Fiscalía N° 9, Juzgado Nacional en lo Penal Económico, en el que se solicitó que se diera inicio al procedimiento de determinación de oficio previsto en el artículo 18 del Régimen Penal Tributario incluido en la ley 27.430.

Que el 18/03/2022 por medio de la resolución 37/2022 -notificada el 21/03/2022-se dictó la vista normada en los artículos 16 y 17 de la ley de rito. Posteriormente con fecha 11/04/2022 la recurrente presentó su escrito de descargo indicando su

desconformidad con el ajuste efectuado.

Que del análisis del Libro IVA Compras informado por la contribuyente el Fisco Nacional observó la existencia de operaciones con proveedores incorporados en la Base Apoc, siendo los mismos: Smart Tex S.A.S, Wisdom Co S.R.L, Pizarro Carlos Adrián, Faculty S.A.S, Conopy S.R.L, Interbax, Teslax S.R.L., y Aruya S.A.S. En consecuencia procedió a impugnar los créditos fiscales computados y determinó el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 10/2019 a 02/2020.

Que a continuación se detallan las inconsistencias que motivaron la incorporación de los proveedores cuestionados en la Base Apoc, que lucen en detalle y con precisión en el informe de inspección y en la resolución N° 90/2022

- Wisdom Co S.R.L: Informa como actividad principal la venta al por menor de partes, piezas y accesorios nuevos n.c.p, cerrando sus ejercicios comerciales en septiembre de cada año. Sin embargo, no posee bienes registrables para realizar dicha actividad y tampoco pudo ser localizado en los domicilios informados ante el organismo recaudador ya que éstos son inválidos. Realiza facturación por montos muy elevados pero no tiene cuentas bancarias a su nombre. Informó sus declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado hasta julio 2017 pero no registra pago alguno. Fue incluido en la Base Apoc como sujeto sin capacidad económica y/o financiera. Ha existido presencia física de la fiscalización en el domicilio constituido en base a la orden de intervención 1843429. Por su parte del régimen informativo de operaciones año 2019, surgen compras por un monto de $ 2.925.786 y de ventas por $ 156.456.148, quedando en evidencia la falta total de consistencia para una actividad donde se involucra la venta de bienes porque resulta imposible justificar el margen de ganancia que de allí surge, sin perjuicio que para acercarse a ratios exactos faltaría contemplar los inventarios iniciales y finales.
- Interbax S.A.S: Desde enero de 2019 se dedica a la venta al por mayor en comisión o en consignación de mercaderías. La facturación electrónica informada es por montos muy elevados y los conceptos que allí figuran difieren significativamente (venta de heladeras, insumos para imprenta, elementos de limpieza, alquiler, enajenación de equipos de sonido, entre otros). Si bien se encuentra inscripto como empleador presenta declaraciones juradas por los meses noviembre y diciembre 2019 incorporando en las misma un único trabajador que es su socio y administrador titular, el Sr. Sanchéz Nicolás Marcelo. No posee bienes registrables de su titularidad ni tampoco se informan acreditaciones bancarias. De las verificaciones realizadas surge que la firma no desarrolla las actividades por las cuales se encuentra inscripto ante el organismo fiscal en el domicilio fiscal/legal declarado, no pudiéndose verificar la real existencia de la empresa objeto de verificación. Por dichos motivos se lo incorporó en la Base Apoc el 19/09/2019 bajo la leyenda “usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera”. Aquí también ha existido presencia física de la fiscalización, obteniendo como resultado que en el domicilio visitado existía una casa de familia. Según el régimen informativo las compras ascendieron a $ 126 y las ventas con un total de IVA de $ 11.815.436. Aquí aplica similar análisis al efectuado en el proveedor anterior.
- Smart Tex S.A.S: Se dedica a la fabricación de productos textiles y cierra sus ejercicios comerciales en junio de cada año. Posee SIPER categoría “E”, riesgo muy alto. Las declaraciones juradas presentadas en el Impuesto al Valor Agregado tienen una relación débito- crédito fiscal cercana a uno, no habiendo exteriorizado la totalidad de las facturas emitidas y resultando llamativo el importe declarado en las compras ya que no surgen adquisiciones mediante facturas electrónicas o informadas por terceros. No obra información respecto de pagos, CITI Compras y Ventas, retenciones efectuadas, operaciones de cambio y consumos de tarjeta de crédito. No posee controladores fiscales ni facturas manuales tipo A y B. Comercializó con contribuyentes incluidos en la Base Apoc. Declara un único empleado que resulta ser su socio y beneficiario final. Fue incluido en la citada base bajo la leyenda “usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera”, con fecha de condición apoc el 10/10/2019.
- Canopy S.R.L: Declara como actividad la venta al por mayor en comisión o consignación de minerales, metales y productos químicos industriales y la fabricación de productos elaborados de metal n.c.p. No pudo ser localizado a pesar de la presencia física de la fiscalización en los domicilios visitados, así como tampoco se observaron indicios o elementos que indiquen que el contribuyente en cuestión desarrolla la actividad declarada, razón por la cual el 19/12/2018 se lo incluyó en la Base Apoc bajo la condición de “usina sin capacidad económica, operativa

y/o financiera”

- Pizarro Carlos Adrián: Se dedica a la fabricación de productos textiles y presta servicios empresariales. No pudo ser localizado ya que declara domicilios inexistentes. No posee cuentas bancarias por lo que no resulta razonable el monto facturado ya que las mismas son por montos elevados. No posee empleados en relación de dependencia. No posee bienes registrables aunque se informa en la declaración de Bienes Personales un rodado fruto de la sucesión de Alcussero Felipe Mario. Atento a que no se pudo corroborar que el proveedor existía y desarrollaba sus actividades fue incluido en la Base Apoc con fecha 13/10/2019
- Faculty S.A.S: Presta servicios de transporte de carga, de fabricación de sustancias y productos químicos y vende artículos de plástico. Las compras exteriorizadas en sus declaraciones juradas no son coincidentes con la facturación electrónica a su nombre ni la informada por terceros. Las facturas emitidas se refiere a distintas actividades encontrándose comprobantes bajo el concepto de venta de artículos de limpieza, formulado de glicerina, bidones de glifosato y repuestos para la logística. Fue incorporado en la Base Apoc el 07/11/2019 bajo la leyenda “usina sin capacidad económica, operativa y financiera.” Las ventas facturadas ascendieron a $ 23.544.925.
- Teslax S.R.L: Se dedica a la venta al por mayor en comisión o consignación de productos textiles, prendas de vestir, calzado excepto ortopédico, artículos de marroquinería, paraguas y productos similares. No registra compra por facturación electrónica ni tampoco es informado por teceros como comprador, aunque declara en el IVA valores millonarios. Sus ventas son por montos muy significativos. La firma no opera con bancos razón por la cual no posee acreditaciones bancarias. Las socias no poseen capacidad económica que sustente la operación. Emite facturas que no coiniden con la actividad declarada. Posee CUIT limitada. Fue incorporado en la Base Apoc el 15/12/2018. Las ventas a septiembre 2019 ascendieron a $ 130.733.423 y a septiembre 2020 $ 157.901.150 con compras de cero y $ 33.604, respectivamente
- Aruya S.A.S: Se encuentra inscripto en las siguientes actividades : venta al por mayor de productos textiles y ventas al por mayor en comisión o consignación de productos textiles, prendas de vestir, calzado excepto ortopédico, artículo de marroquinería, etc. No posee bienes registrables, así como tampoco existe facturación registrada en el sistema. Posee CUIT inactiva. La descripción de las facturas incluye “Confección en telas de friselina varias”.

Que frente a esta circunstancia el Fisco Nacional impugnó los créditos fiscales computados al sostener que los proveedores observados no poseen capacidad económica y financiera para realizar las operaciones cuestionadas.

Que por otra parte, si bien la recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentan las operaciones cumplen con la normativa vigente; que ninguna norma impone a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que el proveedor dé a sus obligaciones fiscales; señalando a su vez que las empresas cuestionadas no se encontraban incluidas en la Base Apoc al momento de la operación, dicho argumento debe ser rechazado en virtud de que esta circunstancia no implica que posean capacidad operativa para operar; es decir, la sola inclusión por sí misma no constituye el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se le debe agregar las restantes constataciones efectuadas por el personal fiscalizador. En consecuencia, no resulta suficiente el cumplimiento de los recaudos formales, sino que también es necesario la consumación del aspecto material referido a la existencia de las operaciones. (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

A dicha conclusión es posible arribar por estricta aplicación de lo que la doctrina ha dado en llamar la “concurrencia de los elementos materiales y formales del crédito fiscal”, según la cual “para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia de los aspectos materiales (existencia de la operación que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiera por expresa disposición legal). En tal sentido, la ley del IVA condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo -salvo excepciones no aplicables al caso-, es decir, si no existe facturación del impuesto, no hay derecho a dicho cómputo. Con relación al aspecto formal aludido, el texto de la ley es claro en cuanto a que el crédito fiscal debe ser facturado ‘al responsable’, correspondiendo la imputación del mismo al sujeto pasivo a quien este le hubiese sido facturado” (cfr. TFN, Sala A,

“Nachon Jorge Héctor c/DGI”, sentencia del 4/02/2013, cita on line Thomson Reuters AP/JUR/775/2013).

Que en el presente caso, se ha verificado la existencia de actividades heterogéneas –declaradas y/o facturadas- de productos que no tienen vinculación con la actividad de la recurrente, ya que ésta no intentó avanzar en esta dirección al no aportar prueba que pudiera ser evaluada en su favor.

Que es importante señalar que varias empresas proveedoras (Aruya S.A.S, Interbax S.A.S, Faculty S.A.S y Smart tex S.A.S) se encuentran constituidas bajo la figura de sociedad anónima simplificada regulada en la ley 27.349. Esta norma fue sancionada en el mismo año de la creación de las sociedades y tiene por objeto promover el desarrollo de capital emprendedor considerando la presencia geográfica de la actividad emprendedora en todas las provincias del país, fomentando así el desarrollo local de las distintas actividades productivas. Su forma de constitución es muy sencilla, pudiéndose hacer por medios electrónicos con firma digital ya que sólo exige poseer de una CUIT vigente y que la sociedad se encuentre inscripta en el registro que corresponda.

Que ello así, teniendo en cuenta la novata implementación en el terreno comercial de este tipo sociedades, la recurrente debió haber tomado todos los recaudos necesarios para no colaborar ni permitir el accionar de varias empresas sin sustento económico.

Que merece una opinión destacada, la prueba ofrecida por DENIM OESTE S.R.L. La misma consistía en “ a - prueba documental, 1) Presupuesto de trabajo 2) Ordenes de Compra 3) Libros contables IVA COMPRAS E IVA VENTAS 4) Facturas Impugnadas y remitos. 5) Libro diario y Balances 6) Resúmenes Bancarios que acreditaban la bancarización de las operaciones indebidamente impugnada. Asimismo, téngase presente que toda esta prueba documental obra en poder de la Afip en las actuaciones administrativas. b - pericial Contable, a los efectos que determine la debida registración de las operaciones impugnadas, los pagos conforme a los resúmenes bancarios aportados y la bancarización de las mismas, y otro cualquier dato de interés para el conocimiento de la verdad de los hechos”. De allí se evidencia que no se trata de una prueba hábil para demostrar la existencia real de las operaciones, la pertinencia de las compras con los productos textiles que confecciona, y el circuito financiero que giró alrededor de las transacciones cuestionadas.

Que por otra parte, cabe recordar que la recurrente se dedica a la confección de prendas de vestir por lo que a los fines de realizar dicha actividad considero que resulta necesario disponer no solo de materia prima (distintos tipos de telas, hilos y demás) sino también de maquinarias, muebles, instalaciones. Sin embargo, del análisis de los estados contables del ejercicio 2019 que lucen a fs. 41/58 del IF-2022-124639978-APN-DTD#JGM, se desprende que Denim Oeste S.R.L no posee bienes de uso, así como tampoco dispone de productos en proceso o terminados (bienes de cambio).

Que los hechos e indicios, adecuadamente concatenados, permiten inferir que las operaciones no fueron efectivamente realizadas, máxime si se tiene en cuenta que en el caso existe una ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal. En este sentido, debe resaltarse que conforme surge a fs. 353 del IF-2022-124640041-APN-DTD#JGM la recurrente manifiesta “*estando vigente hasta el día 29/04/2022 un plan de pagos de la Administración, estamos analizando la posibilidad de rectificar los períodos observados”,* lo que evidencia la intención de la recurrente de conformar el ajuste fiscal, hecho que implica un reconocimiento de que las operaciones impugnadas no fueron realizadas. Sin embargo, ello no se encuentra acreditado en autos.

Que resulta sumamente relevante, para el caso y para el resto de los compradores involucrados, los temerarios montos facturados por los proveedores cuestionados, ya que se trata de dadores o generadores de crédito fiscal sin respaldo operacional o actividad alguna.

Que a tenor de todo lo expuesto, resulta acertado el criterio fiscal para considerar apócrifas las operaciones examinadas, toda vez que los comprobantes cuestionados no acreditan por si solos la venta de los bienes consignados, no encontrándose comprobado el circuito de pagos mediante el cual las operaciones hayan sido efectivamente realizadas o abonadas. Por consiguiente, corresponde disponer la confirmación del cargo bajo análisis.

VI.- Que acerca de los intereses resarcitorios reclamados, cabe señalar que los mismos han sido liquidados en conformidad con lo prescripto en el art. 37 de la Ley de Procedimiento Tributario por lo que corresponde disponer su confirmación.

VII.- Que merecen un párrafo aparte los relatos, agravios y propuestas que ocupan más de seis páginas del escrito recursivo, referidos a una presunta sanción aplicada, y en especial la solicitud de dejar sin efecto la clausura, atento que la resolución apelada N° 90/2022 y su modificatoria, solo determina el Impuesto al Valor Agregado y sus intereses. A tal fin rechaza la aplicación de los artículos 46 y 47 de la Ley de Procedimiento Fiscal y en subsidio solicita la reducción a su mínimo legal en los términos de los artículos 49 y 50 de dicha norma. Ello demuestra una falta total de pertinencia y vinculación entre la defensa intentada y el contenido del acto jurídico que se pretende que se revoque.

VIII.-Por los motivos enunciados en los considerandos IV a VI corresponde rechazar el recurso planteado por la recurrente, y en consecuencia confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Las Dras. Gómez y O'Donnell dijeron:

Que adhieren en lo sustancial al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 410.224 (pesos cuatrocientos diez mil doscientos veinticuatro) equivalente a 13,42 (trece con 42/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por el patrocinio letrado, la suma de $ 1.025.561 (pesos un millón veinticinco mil quinientos sesenta y uno) equivalente a 33,56 (treinta y tres con 56/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 36/23 (CSJN) y la Resolución SGA 3369/2023.

3º) Regular los honorarios del Dr. Patricio Hernández Siri, por su actuación en el carácter de patrocinante de la recurrente en la suma de $ 102.556 (Pesos ciento dos mil quinientos cincuenta y seis) equivalente a 3,36 UMAS, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y el resultado obtenido en la sentencia dictada por IF-2023-24233676-APN-VOCXII#TFN, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 36/23 (CSJN) y la Resolución SGA 3369/2023.

4°) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese. -

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.14 16:04:28 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.15 10:20:53 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.15 13:17:55 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.15 13:17:56 -03:00