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

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-98956394-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Agosto de 2023

**Referencia:** (SALA C, VOCALÍA 8) CORREDORA DE SERVICIOS S.A. - 34.680-I - SENTENCIA

---

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente **N° 34.680-I**, caratulado: **“ CORREDORA DE SERVICIOS S.A. s/ apelación”**.

**El Dr. Luis dijo:**

**I -** Que a fs. 25/26vta. la recurrente interpuso recurso de apelación contra la Res. 5/2011 que determinó de oficio el IVA por el período 07/2006 arrojando una disminución del saldo de libre disponibilidad del mismo período.

Manifestó que el fisco observó las operaciones realizadas con Agromeco SA por entender que no resultan computables a efectos del IVA y que la rectificación del período 07/2006 produjo una disminución del saldo de libre disponibilidad de ese período, siendo que el saldo original de esta posición se utilizó para cancelar –por compensación- la retención de IVA realizada a Agromeco SA.

Afirmó que dicha cancelación se realizó mediante la presentación de la ddjj de SICORE del mes 07/2006 con el F744 (Nro. verificador 033940) y solicitó que en caso de que no se acepte su defensa relativa a la retención de IVA realizada, se declare nula la retención de IVA efectuada para que no se produzca perjuicio económico alguno a raíz de la doble imposición ni un ingreso adicional al fisco.

Recordó que cuando los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones fiscales, el fisco -en lugar de buscarlos para perseguir el cobro de los impuestos debidos-, extiende una solidaridad inexistente a los sujetos que realizaron operaciones con ellos para requerir los fondos que dejó de percibir. Destacó que con esta forma de actuar no sólo se ignora el principio de legalidad tributaria, sino que impone a todo contribuyente la carga de fiscalizar y recaudar sin poseer los medios legales ni económicos.

Se agravió por entender que a la fecha de concertación de la operación, Agromeco SA no sólo no se encontraba en la base Apoc, sino que figuraba en el Registro Fiscal de Operadores Granos y Oleaginosas (RG 1394), no resultando su obligación la de verificar los extremos observados por el fisco, tales como

falta de empleados y bienes registrables, ya que carece de los medios para efectuar dicho control.

Agregó que el argumento fiscal carece de relevancia al haber reconocido que "*la operación objeto de investigación fue aceptada como válida y respaldada documentalmente de acuerdo a la normativa del momento de su ejecución, cabe aclarar que esta Administración no desconoce la ocurrencia de la operación en sí*".

Puntualizó que el argumento referido a que las piezas postales no fueron recibidas por parte de Agromeco SA, cae con la simple verificación de que el archivo no implica que las mismas no hayan llegado a destino.

Con relación a la impugnación de la factura de Agromeco SA, argumentó que nunca recibió factura alguna del proveedor, toda vez que al momento de llevarse a cabo la liquidación de la operación, la condición de la empresa de corredor asignado en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, le permitió emitir el comprobante de Cuenta de Venta y Líquido Producto Nro. 001-847, cuya calificación de documento apócrifo es rechazada.

Explicó que en la operatoria de compraventa de cereales, la titularidad de la mercadería no sólo está dada por la simple emisión de una factura, sino que debe estar respaldada por Cartas de Porte nominativas emitidas por las autoridades de aplicación, y de acuerdo al art. 149, inc. 1 del Código de Comercio –entonces vigente- la entrega de la cosa vendida se entiende verificada por transmisión de la carta de porte en los casos de venta de mercaderías en tránsito por tierra.

Por ello, destacó que las cartas de porte emitidas a nombre de Agromeco SA y que respaldan documentalmente la operación, como así también los certificados de recepción en puerto aportados por Corredora de Servicios SA, no fueron verificados por el fisco.

Sostuvo que la venta existió, que el titular de la mercadería (Agromeco SA) no emitió factura alguna, que las cartas de porte pertenecían a la firma Agromeco SA y que el comprobante de liquidación no es apócrifo.

Expresó que, respecto del pago con cheque diferido en su modalidad "por caja" (no cruzado), la ley nada dice en relación a sus características, exigiendo únicamente el pago con cheque o las modalidades de pago enumeradas. Pero el fisco extendió la exigencia legal a determinadas formas de cheque excediendo lo dispuesto por la ley.

Destacó que no se efectuaron pagos al portador, sino con cheques a la orden de Agromeco SA y que de acuerdo con las fotocopias que se adjuntaron, no registran transmisión por vía de endoso, lo que indubitablemente confirma que los fondos fueron percibidos por el vendedor de la mercadería.

Por último, afirmó que si la operación existió (por expreso reconocimiento del juez administrativo) los saldos se abonaron y el precio se pagó. Se retuvo el 100% del IVA tal como lo dispone la normativa vigente y se lo ingresó –mediante compensación- disminuyendo el saldo de libre disponibilidad, por lo que mal puede afirmarse que la empresa no duplica su sacrificio económico en aras de la comodidad del fisco que pretende percibir lo retenido nuevamente.

Finalmente, solicitó que se revoque la resolución apelada, con costas.

**II.-** Que a fs. 36/51vta. se presentó el fisco y contestó el traslado del recurso, acompañando los

antecedentes administrativos (a.a.) y solicitando que oportunamente se rechacen los argumentos vertidos por la recurrente y se confirme en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

**III.-** Que a fs. 60 se elevaron los autos a consideración de la Sala C y finalmente, a fs. 66 se pusieron los mismos para dictar sentencia.

**IV.-** Que corresponde anticipar que los jueces no estamos obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino sólo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

**V.-** Que en el informe final de inspección obrante a fs. 104/108 del Cuerpo Principal del IVA de los a.a. surge que el caso se originó en la Nota 4297/2008 mediante la cual se informó que Corredora de Servicios SA realizó operaciones comerciales con el contribuyente apócrifo Agromeco SA. De la consulta efectuada a la base e-Fisco en Retenciones-Percepciones, se observó que la recurrente le realizó a esa firma retenciones en el IVA, correspondiente al mes de 07/2006, siendo el mismo, igual al crédito fiscal computado para el mismo período.

En el dictamen técnico obrante a fs. 187/196 del Cuerpo Principal del IVA de los a.a. surge que la recurrente es una sociedad anónima, que posee como actividad principal la venta al por mayor de cereales, cerrando sus ejercicios el 31/12 de cada año, y que computó crédito fiscal proveniente de la factura 01-0847 del 26/07/2006 por $188.902 en concepto de venta de cereales, emitida a nombre de Agromeco SA, el cual se encuentra en la base e-apoc “sin capacidad económica”.

El ente fiscal sostuvo que la firma Agromeco SA reunía las características de usina generadora de facturación apócrifa (cfme. Informe de Investigación obrante a fs. 7/16, Cpo. Agromeco SA, Nota 4297/2008, a.a.). A fin de constatar la real capacidad operativa, económica y financiera de la firma, se le notificaron requerimientos que no fueron cumplidos, habiéndose verificado que personal del sector investigaciones ya había confeccionado un informe en el que se concluía que *“… Agromeco SA no cumple con la RG 1394/2003 en su art. 39: posee incorrecta conducta fiscal, por lo cual... correspondería la exclusión del Registro de Operadores de Granos y Legumbres Secas”*.

Asimismo, se constató que no presentó ddjj del IG, presentó las del IVA hasta 05/2006, observándose que en la mayoría de los casos no se determinó impuesto a ingresar, con excepción de los períodos 05/2005 y 06/2005, aunque por importes poco significativos. Tomando en consideración los débitos fiscales consignados en las ddjj de los períodos 07/2005 a 05/2006, se efectuó una proyección de las ventas anuales, las cuales alcanzan un importe de $15.423.732.-. No declaró empleados en relación de dependencia, no surgen pagos en ningún concepto, no registra titularidad de bienes muebles ni inmuebles. La única información acerca de consumos relevantes, es la suministrada por la empresa de telefonía móvil (celular) CTI PCS SA. Al no contar con información acerca de servicios de energía eléctrica, gas o telefonía fija, no resultó posible asociar a la empresa con un domicilio determinado.

Los inspectores actuantes se constituyeron en el domicilio fiscal de la responsable, siendo atendidos por una persona que se encontraba en el inmueble quien manifestó que Agromeco SA no funciona en el lugar desde 12/2006, no contando con información de su paradero. Se efectuó una vista periférica al domicilio alternativo de la sociedad proveedora, donde tampoco pudo localizarse a nadie. Al profundizarse la investigación, pudo ubicarse al presidente de la firma, Héctor Carlos Taborda en su domicilio particular,

apreciándose que se trata de un complejo de viviendas económicas. Se labró acta dejándose constancia que el Sr. Taborda manifestó que si bien ejercía el cargo de Presidente de la firma Agromeco S.A. no dirigía la administración de la sociedad, que en realidad tal cargo le fue asignado en virtud de la confianza para otras cuestiones, que nunca realizó manejo financiero, así como tampoco ha tenido la custodia de los Libros Societarios, libros contables, ni documentación respaldatoria alguna. Asimismo, agregó que es una persona que actualmente tiene 85 años de edad, con problemas coronarios, que convive con su esposa, la cual también registra problemas de salud, manifestando que los ingresos que percibe corresponden a su jubilación.

De lo expuesto, se infirió que el Sr. Taborda fue utilizado como un prestanombre de la sociedad, sin que cuente con condiciones personales inherentes al cargo y representación que tuvo asignados.

En síntesis, se vislumbró que la firma Agromaco SA no cuenta con respaldo patrimonial para desarrollar la actividad para la cual se encuentra inscripta y teniendo en cuenta que no posee inmuebles rurales y no declaró empleados en relación de dependencia, se analizó la posibilidad de que haya recurrido al alquiler o arrendamiento de campos y a la contratación de servicios de laboreo para producir los granos entregados. No obstante, se constató que no practicó retenciones por pago del dinero de arrendamiento de campos, ni por contratación de servicios de laboreo de acuerdo con lo dispuesto en la RG 830/2000, por lo que se concluyó que no contaba con capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera necesarias para efectuar las operaciones comerciales que surgen informadas en las bases del ente fiscal.

Por su parte, entre las pruebas aportadas por la recurrente, se encuentran las fotocopias de los cheques de pago diferido, cuya modalidad de pago fue por caja, por lo que no cumplía con lo dispuesto en el art. 2, inc. b) de la RG 1547, que constituye causal suficiente para impugnar el cómputo de deducciones, crédito fiscal y demás efectos tributarios del contribuyente o responsable.

En suma, los inspectores actuantes informaron que Agromeco SA fue incluida en dicha base A-poc porque: a) no fue localizada en ningún domicilio declarado ante la AFIP (fiscal ni alternativo), b) no posee bienes registrables, habiéndose constatado que no posee inmuebles para la comercialización de cereales ni pudo constatarse que haya arrendado y, c) no registra empleados. Asimismo, se constató que la operación fue cancelada con cheque de pago diferido cuya modalidad de pago fue por caja, en incumplimiento con lo dispuesto por la ley 25.345.

**VI.-** Que previo a expedirme respecto del fondo de la causa, corresponde precisar que el propio fisco expresó reiteradamente que no se encuentra discutido que las operaciones hayan sido llevadas a cabo, sino que no pudieron ser realizadas por el sujeto que indicó la actora, pues dicha empresa proveedora no posee -en suma- capacidad operativa para haberlas realizado.

Al respecto, la CSJN tiene dicho que: *"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 aquel les adjudicó"* (Fallos 338:169, considerando 9°).

Cabe recordar que en esta instancia, resulta aplicable la regla del "*onus probandi incumbit et qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN que dispone, que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque

como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido debe recordarse que si bien este Tribunal -cfme. art. 164, ley 11.683 tiene "*...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...*", es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal.

Como es sabido, las resoluciones de la AFIP, como todo acto administrativo, gozan de presunción de legitimidad (cfme. art. 12 de la ley 19.549, de aplicación supletoria para el Titulo I de la ley 11.683), incluso las determinativas de oficio (Fallos 328:3720), por lo que en la etapa de revisión del acto ante este Tribunal, la carga impugnatoria se desplaza al contribuyente o responsable apelante.

Ante ello, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente que fue con la empresa Agrocom SA con quien operó y no con terceros desconocidos, circunstancia ésta que, cabe adelantar, no logró demostrar en autos mediante prueba indubitable, resultando entonces improcedente el cómputo del crédito fiscal proveniente de las mismas (cfme. doctrina de la CSJN en Fallos 338:169, "Feretti, Félix Eduardo" del 10/3/2015). Es más, nótese que en la presente instancia no ofreció prueba alguna en sustento de su postura.

Sin embargo, si bien la actora acompañó en sede administrativa copia del Registro de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres (RG 1394, Título II) de fecha 12/07/2006 (v. fs. 18) y cartas de porte emitidas por Agromeco SA en donde identificó los datos del transporte, dominio, conductor, copia de comprobante de descarga y liquidación de venta y líquido producto por el flete identificado en la carta de porte correspondiente (v. fs. 43/180 y 149/180), cabe puntualizar que -como se indicó previamente- el fisco no impugnó la existencia del cereal sino que haya sido Agromeco SA el verdadero vendedor del mismo.

En este sentido resulta insuficiente esta probanza acompañada en sede administrativa sin otra prueba que acredite que efectivamente fue ése el proveedor con quien concertó la operación. Nótese que si **bien el fisco contestó oportunamente el agravio de la actora relativo a que habría enviad**o al domicilio declarado documentación de la firma Agromeco SA vía correo certificado a través del Correo Argentino bajo Nro. 763437834 y el mismo fue recibido satisfactoriamente, de la consulta a la página www.correoargentino.com (v. fs. 182, aa), se desprende que la pieza postal que menciona "no fue ingresada aún o se encuentra archivada", con lo cual el ente fiscal entendió que nunca llegó a destino, sin que la actora haya acreditado en esta instancia las consultas que afirma haber realizado el Jefe de la Unidad del Correo Argentino ni menos aún el aviso de retorno que afirma fue recibido satisfactoriamente.

Por su parte, con relación a la observación relativa a que la operación supuestamente realizada lo fue incumpliendo las disposiciones de la ley antievasión -pagos a proveedores por montos superiores a $ 1.000- vale destacar que si bien este es un argumento más del ente fiscal a los fines de fundar su impugnación, el art. 1° de la ley 25.345 estableció que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a $ 1.000.- o su equivalente en moneda extranjera que no fueran realizados de la forma que allí se indica y que fueran efectuados con fecha posterior a los 15 días desde la publicación en el BO de la reglamentación por parte del BCRA que se prevé en el art. 8°, lo que ocurrió recién con fecha 21/12/2000. Asimismo, el art. 2° del citado texto legal dispone que: *"Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acreditaren la veracidad de las operaciones."*

Sin perjuicio de ello, cabe remarcar que el art. 34 de la ley 11.683 no fue derogado, y si bien faculta a la AFIP a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones; en los casos que los contribuyentes no utilicen tales medios o formas de comprobación, se encuentran obligados a acreditar la veracidad de esas operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados (en el mismo sentido CSJN, in-re: “Mera Miguel Ángel”, del 19/03/2014), lo que no aconteció en los presentes actuados, pues no sólo no se han opuesto defensas válidas sino que tampoco se acercó elemento adicional alguno que acredite que la operación fue concertada con el proveedor impugnado, debiéndose confirmar el criterio del organismo de impugnar el crédito fiscal de estas operaciones.

Concretamente, respecto del pago de la operación efectuado con cheques pero sin cumplir con lo dispuesto en el art. 1, inc. b) de la ley 25.345 (cheque de pago diferido a nombre del emisor de la factura o documento equivalente y cruzado), al no habérselos cruzado ni identificarse al beneficiario, corresponde destacar la contestación del Banco HSBC, institución bancaria contra la que se libraron los cartulares en la que además de aportarlos, informa que fueron pagados por caja (v fs. 78/80, aa), sin que la actora haya acompañado prueba alguna que dilucide quién fue la persona que cobró los cheques emitidos, resultando inoficioso a los efectos probatorios, que el cheque conste una firma y “director de Agromeco” sin identificación alguna.

También asiste razón al ente fiscal cuando, frente al agravio de la recurrente -que replica en esta instancia- relativo a que no se vio beneficiada financieramente con el cómputo del crédito fiscal de la operación observada al haber retenido el 100% del IVA a la firma Agromeco SA, indicó que el crédito fiscal de la operación fue íntegramente computado contra el débito fiscal del período 07/2006, reduciendo en dicho monto la base imponible del período y, además, más importante aún, la retención efectuada al proveedor apoc fue ingresada al fisco mediante compensación con saldos de libre disponibilidad de IVA de la apelante, conforme surge de la consulta al sistema informático de la AFIP (v. fs. 183, Cpo. IVA, a.a.), por lo que no cabe acoger favorablemente la defensa de la actora.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar el acto apelado, con costas.

**El Dr. Vicchi y la Dra. Marmillon dijeron:**

Que adhieren al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 15:01:42 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 12:20:53 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 16:06:30 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 16:06:31 -03:00