

Trabajo Final de Práctica Profesional:

Facturas Apócrifas



Integrantes:

Verónica Elizabeth Gaitán (Coordinador)

veronica.e.gaitan@hotmail.com

María Fernanda Vidal

vidalfefe@hotmail.com

Tutor: Gonzalo Soler

Carrera: Contador Público

Fecha: 17 de Diciembre de 2018.



UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

Resumen ejecutivo

El siguiente trabajo desarrolla el tema de la evasión fiscal a través de las facturas apócrifas. El tema se enfoca desde dos situaciones bien diferenciadas: por un lado, cuando el que adquiere la factura forma parte del fraude, es decir, tiene conocimiento de la situación; por otro lado, cuando el que adquiere un bien o servicio y recibe una factura, supone la legalidad de la situación, y luego se encuentra con el inesperado escenario de que no lo es.

En una primera instancia se abordarán conceptos claves, para poder comprender la temática y que sea accesible a todos; también, se expondrán distintas modalidades de facturas apócrifas y las implicancias tributarias de este fraude. Aquí, se utilizará bibliografía especializada, publicaciones de Editorial Errepar, Leyes, Resoluciones e Instrucciones Generales de Afip y del Consejo Profesional de Ciencias Económicas. También se explicarán qué mecanismos de control existen, cómo funciona la base Apoc, cómo procede usualmente la Afip cuando las detecta, entre otros.

Para finalizar, se abordará jurisprudencia y se explicarán los últimos fallos, ya que esta temática es práctica y no teórica; y no tiene sentido explicarla sin ver qué ocurre en la realidad cuando nos enfrentamos con estas situaciones. La jurisprudencia será tan importante como la ley, ya que luego se puede utilizar para casos similares futuros.

Palabras claves

Facturas

Apócrifas

Fraude

Transacción

Evasión

Índice

Introducción.....	4
Objetivos del trabajo	5
Desarrollo.....	6
Conceptualización.....	6
Casos de facturas apócrifas.....	7
Descripción de los grupos.....	8
Descripción de actividades relacionadas.....	9
Implicancias tributarias.....	10
a. Impuesto al valor agregado.....	10
I. Compra venta de IVA.....	12
II. Fraude por importaciones de servicios.....	13
b. Impuesto a las ganancias.....	15
c. Otros.....	17
Normativa legal aplicable.....	18
a. Procedimiento Fiscal.....	18
b. Régimen Penal Tributario.....	19
c. Prevención de la Evasión Fiscal.....	20
Facturación y Registración.....	22
a. Requisitos de una factura.....	22
b. Imprentas.....	24
c. Tipos de comprobantes.....	24
d. Comprobantes electrónicos.....	26
e. Controladores fiscales.....	27
f. Régimen de Información Citi Compras y Ventas.....	28
g. Otros regímenes de información.....	29

Control y medidas.....	30
a. La base Apoc.....	30
b. Medidas de investigación.....	36
c. Determinación de Oficio: Pautas de trabajo.....	38
d. Operativos desarrollados por la Afip.....	39
Jurisprudencia.....	42
Caso 1	42
Caso 2	44
Caso 3	46
Caso 4	50
Conclusión.....	53
Alumna Verónica Elizabeth Gaitán.....	53
Alumna María Fernanda Vidal.....	55
Final.....	57
Bibliografía.....	58
Anexo.....	61

Introducción

La curiosidad por el tema de las facturas apócrifas surge de lo apasionante que resulta la temática tributaria y sus diferentes aristas. Si bien es contradictorio, ya que por un lado no es agradable escuchar sobre casos reales de evasión fiscal, por otro lado, resulta inevitable investigar sobre los mismos.

Una sensación similar se ve reflejada en la gente, cuando los informes y programas de televisión que reflejan este tipo de temáticas, son suceso con una gran cantidad de audiencia interesada en conocer detalles de los casos.

En Argentina, se comienza a hablar de facturas apócrifas hacia fines de los años 80, cuando en las zonas de Cuyo y Tierra del Fuego, se intentaba promover la industria, otorgando beneficios impositivos a los productos que se fabricaran allí. Así es como había productos trasladados hacia esas zonas, para simular que eran fabricados allí, o variaciones en cuanto a las cantidades y especificaciones.

Luego, en los años 90, existieron falsas exportaciones de oro y cobre. Y comenzó una ola de casos, IBM – Banco Nación, Municipios del Conurbano Bonaerense funcionando como usinas de facturas, etc.

A partir de 2002, con el boom sojero, crecieron muchísimo los casos en el sector agroexportador. En esta misma década, se dio el caso Skanska, y el episodio de María Pía Cardoso, quien recolectaba gente en los barrios más carenciados, les sacaba el cuit y constituía sociedades ficticias que facturarán esos créditos fiscales.

Por su parte, el Estado y la AFIP, también han ido evolucionando respecto de los controles sobre las facturas apócrifas.

En 1997, se crea una base informática de datos de comprobantes presuntamente apócrifos, en pos de constatar y actuar en consecuencia con la mayor certeza posible en la detección de contribuyentes usuarios de facturas apócrifas. Que con el devenir del tiempo, a través de distintas instrucciones generales, se fue actualizando.

Por su parte, la legislación ha acompañado el avance de estos controles, inclusive reformando la ley penal tributaria en materia de asociación ilícita y concurso de personas. O evolucionando en la ley antievasión, elaborando normativas para los medios de pago válidos. Serán tenidas en cuenta para la elaboración del trabajo las siguientes:

- Ley 11.683: Ley de Procedimiento Tributario. Texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.
- Ley 26.735. Régimen penal tributario, que modifica la ley 24.769.

Otro gran avance, fue la creación de los comprobantes de forma electrónica. En 2002, se publica la Resolución 1361, estableciendo un régimen especial de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos. En 2007, este sistema comenzó a ganar terreno. Las primeras en sumarse a esta modalidad fueron las compañías telefónicas, las operadoras de internet y de televisión por cable, las empresas de servicios básicos y de medicina prepaga. Poco después, lo hicieron las de telepeaje, informática, publicidad y servicios profesionales superiores a los \$600.000. Luego, los monotributistas, de categorías F en adelante.

Las últimas actualizaciones del año 2017, tienen que ver con la instrucción general 1-2017 y el avance del control mediante los comprobantes M –ya existentes desde el año 2003 a través de la RG 1575-. La primera, en relación a cómo debe proceder y cuáles son las pautas de trabajo del funcionario del Fisco; cuando se produce una determinación de oficio, por detectar este tipo de actos. Y, la segunda, que consiste en castigar a los contribuyentes que registran algún incumplimiento a tener que emitir facturas “M” en lugar de las “A”.

Recientemente, el 3 de agosto de 2018, se publicaron las RG AFIP N° 4290, 4291 y 4292 que establecen un cronograma de adhesión a la factura electrónica que alcanza a los sujetos exentos y todas las categorías de monotributistas, dando fin a los talonarios manuales y abarcando la posibilidad de un control total por parte de la AFIP de las facturaciones de todos los contribuyentes.

Objetivos del Trabajo

- Investigar y analizar el régimen legal de emisión de comprobantes.
- Investigar y analizar el Derecho Tributario y Penal Tributario en el ámbito de la emisión de comprobantes irregulares.
- Investigar y analizar las diferentes causas que pueden estar relacionadas con la emisión de facturas apócrifas.
- Investigar la actuación del Estado Nacional (Representado por la Administración Federal de Ingresos Públicos –AFIP-) para la investigación de delitos tributarios a través del uso de facturas apócrifas.
- Investigar y analizar jurisprudencia relacionada, como complemento de la normativa.

Desarrollo

Conceptualización

Para iniciarnos en el tema, comenzaremos analizando los conceptos por separado.

Según la Real Academia Española encontramos las siguientes definiciones:

1. **Factura**: *f.* Cuenta en que se detallan con su precio los artículos vendidos o los servicios realizados y que se entrega al cliente para exigir su pago.
2. **Apócrifo, fa**: *adj.* Falso o fingido.

De esta forma obtenemos, en simples palabras, que factura apócrifa será un comprobante emitido en el cual se detallan artículos o servicios de una operación que nunca existió.

Si queremos ampliar y mejorar la definición, podemos tomar la elaborada por el contador José María Bugner, en su artículo publicado en el Diario de Río Negro (online), respecto de las facturas apócrifas y su problemática:

“Definase como factura apócrifa tanto aquella que es emitida por un sujeto que no tiene capacidad operativa para realizar la prestación o venta facturada y que es incumplidor contumaz de sus obligaciones fiscales como aquella que si bien es emitida por sujetos con capacidad operativa y aceptable cumplimiento fiscal no responden a operaciones reales.”

En esta definición, ya encontramos dos posibilidades, siempre hablando desde el emisor de la factura, una primera situación en la que el sujeto emisor no tiene capacidad operativa para desarrollar las actividades que dice; y una segunda situación, en la que sí cuenta con capacidad operativa pero la operación no existe en esta oportunidad.

Ahora bien, existe una diferenciación más, para terminar de entender los conceptos iniciales; que tiene que ver con la postura del adquirente de la factura:

En un primer lugar, vamos a tomar la explicación del Dr. Germán J. Ruetti, en un artículo publicado en la página del Colegio de Abogados de San Isidro: *“Así, están los contribuyentes que “compran” facturas con el claro propósito de reducir la carga fiscal en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado, ya sea (a) encubriendo un gasto o una salida relacionada con el circuito marginal; (b) disminuyendo la base imponible o generando crédito fiscal a su favor.”*

Acá podemos ver, como con el adquirente de la factura, tiene absoluto conocimiento de la situación, es generador y buscador de la misma, para realizar actividades de evasión fiscal en su propio beneficio.

Por el contrario, existe otra circunstancia, muy distinta, que también explica el Dr. Ruetti: *“Los contribuyentes que han recibido un bien o servicio y pagaron por ello conforme usos y costumbres comerciales, controlando a su vez todo el circuito que formalmente está a su alcance.”*

Este caso, es el que más nos interesa y vamos a desarrollar sobre el final del trabajo, ya que en muchas ocasiones, el Fisco objeta dichos gastos y los créditos fiscales, cuando en verdad, el adquirente hizo todo lo que estaba a su alcance –actuando de buena fe-.

Casos de facturas apócrifas (según el Fisco)

- Generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes ficticios (existentes en papel pero sin actividad real).
- Generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes reales pero que no habrían vendido o prestado el servicio documentado por la factura comercial, y consentida por dichos contribuyentes.
- Generación y comercialización de facturas de contribuyentes reales a los cuales se les habría duplicado la documentación.
- Utilización por parte de otros contribuyentes, de comprobantes “por operaciones no reales”, con el objetivo de aumentar el crédito fiscal de IVA y/o aumentar gastos en el impuesto a las Ganancias.
- En algunos casos, se pueden utilizar empresas reales como “pantallas” o “puentes” en procura de distanciar al usuario final con la empresa proveedora de facturas falsas, de forma tal de ocultar el consumo de comprobantes falsos por parte de la primera.
- Los proveedores de bienes y servicios no son hallados en su domicilio fiscal y/o comercial y/o aquel que se consigna en las facturas.
- Declaran poseer su domicilio fiscal en la misma dirección que otros contribuyentes sospechados de emitir facturas apócrifas.
- No declaran empleados en relación de dependencia o su número no se condice con la naturaleza de la actividad declarada y/o facturada Se encuentran inscriptas ante el Fisco en actividades disímiles entre sí.
- No se encuentran inscriptos como contribuyentes ante los Fiscos locales.

- No posee bienes registrables.
- Los recibos de pago tienen fecha de impresión posterior a la supuesta emisión.
- Quienes figuran como integrantes o directivos de la sociedad no poseen formación y/o nivel de vida acorde a aquella función.
- Se presenta incompatibilidad entre los conceptos facturados a distintos contribuyentes.
- Las imprentas intervinientes no están autorizadas, o desconocen haber efectuado la impresión de tales comprobantes.
- Se evidencia la falta de correlatividad en las facturas emitidas (reservan comprobantes sin emitir).

Descripción de los grupos

Son organizaciones que tienen a su cargo la creación y administración de sociedades ficticias. Luego, comienzan con la generación y provisión de sus facturas comerciales falsas o duplicadas. Aquí participan todo tipo de profesionales como gestores, escribanos, testaferros y los responsables de las imprentas, quienes concretan la realización material del fraude –este último caso disminuyó bastante los últimos años, gracias al mayor alcance de la facturación electrónica-.

En otros casos, son contribuyentes reales que usufructúan los excedentes de créditos fiscales derivados de su actividad. De esta forma, “venden” facturas propias por operaciones inexistentes.

Otro caso, es el de aquellos grupos que se dedican a la venta masiva de las facturas apócrifas. Aquí se unen 2 organizaciones, una que se encarga de articular al contribuyente que necesita crédito fiscal con la organización ficticia; o bien la del segundo párrafo, organización real con crédito excedente.

Por último, existen algunos inescrupulosos estudios contables y/o de asesoramiento impositivo; que se encargan de conectar a sus clientes con este tipo de organizaciones para obtener facturas falsas, y de esta forma contabilizarlas en los balances impositivos, disminuyendo el impuesto determinado.

Descripción de actividades relacionadas

La comercialización de facturas falsas deriva en más actividades ilícitas. El Dr. Borinsky (a cargo de la Unidad Fiscal de Investigación en Delitos Tributarios y

Contrabando) elabora un informe, que luego sienta las bases para la Resolución PGN 149/09. Allí, se detallan este tipo de actividades. Entre las que destacamos: la constitución de sociedades “fantasmas” y la contratación de testaferros para ocupar los cargos directivos de estas, contratación de imprentas para confeccionar los comprobantes falsos; el acondicionamiento de espacios físicos, instalación de líneas telefónicas, aperturas de cuentas bancarias; inscripciones en la AFIP, confección de balances no genuinos, presentación de declaraciones juradas, la obtención de “certificados de no retención” del IVA; la selección de los tipos de servicios y/u operaciones comerciales a facturar; etc.

Como se puede ver, hay un sinfín de actividades a desarrollar y muchas partes involucradas.

Implicancias tributarias

a. Impuesto al Valor Agregado – IVA

Cuando un responsable inscripto en IVA, realiza compras para poder llevar a cabo su actividad, sea de bienes o servicios, paga por un lado, un valor neto del producto o servicio, y por otro lado el impuesto al valor agregado que recae sobre

dicho bien (y podría haber más impuestos). Este pago que realiza por el IVA será un crédito que tiene a su favor. Cuando el responsable inscripto en IVA realiza una venta, obtiene ingresos por el bien o servicio, depende la actividad, que también se va a componer de un valor neto y un porcentaje de IVA, generalmente del 21%. Esta operación, le va a generar al comerciante una deuda de ese IVA con respecto al Fisco. Luego, al finalizar el mes, se realizará una liquidación, de la cual, se neteará esa deuda de IVA con el Fisco (IVA débito fiscal), menos el IVA crédito fiscal, pagado por las compras; y también se le restarán las retenciones, percepciones, y saldos a favor del período anterior, si hubiese. Así, se obtiene un impuesto determinado y un saldo a pagar (o no, puede quedar a favor del contribuyente).

Ahora bien, dada esta básica explicación, resulta evidente que cuantas más compras tenga una persona física o jurídica, se habrá hecho de más crédito fiscal, por ende, pagará menos IVA al final de cuentas. En consecuencia, cuando un contribuyente registra facturas apócrifas abulta ficticiamente sus créditos fiscales disminuyendo la carga tributaria respecto del impuesto que le correspondería ingresar. Avanzando un poco en complejidad, también podría beneficiarse en otros impuestos, ya que utilizando el crédito de facturas (llamado primer párrafo); no hay necesidad de utilizar el crédito que generan las percepciones y retenciones que le practicaron, originando un saldo a favor del segundo párrafo. Este saldo es de libre disponibilidad, quiere decir que se puede utilizar para compensar el pago de otros impuestos. Por lo tanto, indirectamente, se estaría evadiendo otros impuestos, como bienes personales y ganancia mínima presunta.

Si vamos a la Ley del Impuesto al valor agregado, en el artículo 12, vemos que, partiendo del impuesto generado por el débito fiscal, el responsable se podrá restar:

a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios —incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso— y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad. Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios

en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

La aclaración que se vinculen con las operaciones gravadas, es importante ya que por lo tanto excluirá algunas otras que entiende que no se relacionan:

- Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo sea superior a la suma de VEINTE MIL PESOS (\$ 20.000) — neto del impuesto de esta ley—, al momento de su adquisición. Por lo que el crédito fiscal no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor. Excepto para quienes adquieran estos bienes como bienes de cambio, o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).
- Las locaciones y prestaciones de servicios efectuadas: A) por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales —propios o ajenos—, o fuera de ellos; B) por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares; por posadas, hoteles o alojamientos por hora; C) por casas de baños, masajes y similares; D) por piscinas de natación y gimnasios; E) por peluquerías, salones de belleza y similares; D) por playas de estacionamiento o garajes y similares. Se exceptúa el estacionamiento en la vía pública (parquímetros y tarjetas de estacionamiento) cuando la explotación sea efectuada por el Estado.
- Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

Luego, continuando con la Ley del Impuesto al valor agregado, existe otro artículo importante a tener en cuenta, el artículo 37, ya que se establecen 2 pautas bien marcadas, para poder computarse el crédito fiscal, en relación a la confección del comprobante. El artículo dice: Los responsables inscriptos que efectúen ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravadas a otros responsables inscriptos, deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación, el cual se calculará aplicando sobre el precio neto indicado en el artículo 10, la alícuota correspondiente.

En estos casos, se deberá dejar constancia en la factura o documento equivalente de los respectivos números de inscripción de los responsables intervinientes en la operación.

No obstante lo dispuesto en los párrafos primero y segundo de este artículo, la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá disponer otra forma de documentar el gravamen originado por la operación, cuando las características de la prestación o locación así lo aconsejen.

I. Compra – Venta de IVA

Dejando atrás la normativa, encontramos que la compra venta de IVA, es una estafa muy común de evasión tributaria. Como bien explica Franco Spinetta, la operatoria fue evolucionando, desde una simple factura "trucha", gemelas o duplicada, con datos inexistentes sobre la empresa y sus prestaciones, hasta modalidades más sofisticadas, con referencias reales de la empresa, su número de inscripción, pero que documentan una prestación nunca realizada. Así se crean sociedades fantasmas con sujetos insolventes, las famosas "usinas". Las usinas simulan operaciones de compraventa, generando un crédito fiscal a favor de las empresas, además de ocultarle al Fisco la identidad de los verdaderos operadores. Así, la empresa que contrata los servicios de una usina, pagará menos impuesto a las ganancias, descontándose gastos inexistentes, y pagará menos IVA, disminuyendo el importe a pagar por el aumento del crédito fiscal.

Pero, la facturas truchas per se, han ido desapareciendo, debido a la mejora de los controles, aparición de los comprobantes en línea, lo que impidió la utilización de cuits inexistentes, entre otros. Por este motivo, el último tiempo, se han creado empresas ilegales, con el único fin de realizar este tipo de facturas; la factura es real, pero la operación y el emisor no.

Otra operatoria que se está afianzando, más difícil de rastrear, consiste en transferir saldos a favor de IVA, la factura es verdadera, el emisor también, pero la operación no. Esta modalidad se lleva a cabo, cuando un consumidor final no pide la factura de una compra y luego el vendedor le "vende" la factura a una empresa bajo la modalidad Responsable Inscripto. El ejemplo más común se da en el rubro de la construcción: el consumidor (la persona que se va a hacer la casa) no pide la factura, y luego el corralón le hace la factura a otra empresa. Por lo general, la comisión que cobra el vendedor es el 50% del crédito fiscal. También,

existe el caso que el consumidor final, aporta los datos del responsable inscripto para beneficiarse. Así, por ejemplo, de una compra de 100 mil pesos de materiales facturada a nombre de la empresa, el consumidor recuperará \$10.500, es decir, la mitad del 21% del IVA.

II. Fraude por importaciones de servicios

Luego de la reforma introducida por la ley 25.063 en el impuesto al valor agregado, se introdujo el hecho imponible "importación de servicios" al gravamen. Esto alude a las prestaciones del exterior que se utilizan en el territorio argentino. Antiguamente, estas prestaciones estaban exentas lo que generaba una desventaja para los prestadores locales que sí debían tributar por el IVA. De esta forma quedaron equiparados y los servicios que se importan se encuentran actualmente gravados por el impuesto, no así los que exportan servicios desde el territorio nacional al exterior.

Para poder utilizar dicho crédito fiscal, se debe perfeccionar el hecho imponible, bien porque la prestación finaliza o si se produjera el pago total o parcial de dicha prestación, lo ocurra primero (con excepción de las prestaciones financieras que se registrarán por la fecha de vencimiento del plazo fijado para el pago del rendimiento).

Lógicamente, el prestatario del servicio debe ser sujeto pasivo del impuesto por otros hechos imposables y ser responsables inscriptos.

En relación a la alícuota, la misma se debe aplicar sobre el neto de la operación de la factura emitida por el prestador del exterior, de no existir una factura, se puede utilizar como base imponible el valor corriente en plaza (del exterior).

El decreto 679/1999, establece a continuación del artículo 65, que el impuesto se liquidará y abonará luego de los 10 días hábiles posteriores al perfeccionamiento del hecho imponible. De esta forma, este impuesto adquiere el carácter de *instantáneo* y no periódico como ocurre con la importación definitiva de cosas muebles. La excepción es cuando las prestaciones son continuas, por ejemplo los servicios de señal televisiva proveniente del exterior, en las cuales el perfeccionamiento se producirá al cabo de cada mes calendario.

Para terminar de entender cómo funciona esta tributación, podemos pensar a los prestatarios como responsables sustitutos, entendiendo que la sustitución es propia, puesto que el prestador del exterior nunca quedará gravado; aún si el prestatario del país no ingresara el impuesto al Fisco. El prestatario

ingresará dicho impuesto a través del Sicore, utilizando el código de impuesto 767 – IVA; código de régimen 250 – RG 549, prestaciones del exterior.

Habiendo resumido el funcionamiento de este crédito fiscal, abordaremos el primer punto en discordia que tiene que ver con suponer la “buena fe” del adquirente del servicio para declarar ese crédito fiscal. Como ya dijimos antes, esto le genera un conflicto financiero, ya que lo ingresa en un período y recién lo utiliza al siguiente. Nos encontramos ante un caso de una factura existente, no apócrifa, y una operación existente, pero que, frente a la desventaja financiera que le implicaría al contribuyente, elige no informarla.

El segundo caso, por el cual traemos este tipo de situaciones a esta tesis, tiene que ver con el inconveniente que genera el cálculo de la base imponible. En principio, el artículo 26 de la ley de IVA dispone que la alícuota (del 21%, excepto los servicios de las financieras que será al 10,5%) se aplique sobre el precio neto que indique la factura o comprobante equivalente por el prestador del exterior. Ahora bien, cuando se acuerda con el beneficiario del exterior un pago neto del impuesto a las ganancias surge el interrogante si corresponde adicionar a la base imponible de la factura, un importe mayor como consecuencia del acrecentamiento de la ganancia. Según el Fisco corresponde incrementar la base imponible de la factura para el cálculo del crédito fiscal. En la práctica, nadie va a suponer una base imponible y por ende, un impuesto mayor a ingresar. En este caso, lo que sería apócrifo es el cálculo de la base imponible; tanto la factura o equivalente, la operación y el prestador de servicio es real.

b. Impuesto a las Ganancias

La Ley del Impuesto a las Ganancias se inclina por el método de renta real, al establecer que la ganancia neta resulta de deducir de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente.

Ganancia Neta = Ganancia Bruta - Gastos deducibles.

Cuanto más abultados sean los gastos, menor será la ganancia neta por ende, menor base imponible y finalmente, menor impuesto a pagar.

En la Ley del Impuesto a las Ganancias, podemos ver en el Artículo 37 que “cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además, estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo.” Esta tasa no se exigirá, según el Artículo 38, cuando:

- a) Cuando la DGI presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.
- b) Cuando la DGI presuma que los pagos -por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

De esta forma podemos ver que para computar un gasto deducible es obligatoria la documentación que lo respalde, y que obviamente no sea apócrifa.

Luego el Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias, en el Artículo 55, establece la normativa en cuanto a las salidas no documentadas: Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el Artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones.

En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior.

En caso de duda deberá consultarse a la AFIP, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.

Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el Artículo 37 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente.

El impuesto a que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada ADMINISTRACION FEDERAL.

Por lo tanto, cuando la Administración Fiscal detecte que sujeto posee en sus registros facturas apócrifas, en el impuesto a las ganancias resultarán las siguientes consecuencias y por consiguiente ajustes:

- Se impedirá la deducción del gasto respaldado con dichas facturas, lo que incidirá en una determinación del tributo por el valor del 35% de los importes netos facturados por el proveedor en el caso de personas jurídicas, y según lo que determine la escala del art. 90 para el caso de personas humanas.
- Se determinará el impuesto a las salidas no documentadas aplicando el 35% del valor total de la factura. Si bien ello resulta objetable, es criterio de la AFIP aplicar el impuesto incluso sobre el valor del IVA contenido en el documento presuntamente apócrifo.

Una tercera posible consecuencia, se relaciona con la Ley Penal Tributaria, pero sólo en el caso que el monto evadido supere en un año fiscal el importe de \$1.500.000. De esta forma, habiendo utilizado facturas apócrifas -sin importar su importe- se considerará que se trata de un delito de evasión agravada. Pero para ello, todo el delito de evasión, debe superar el \$1.500.000. Debido a las modificaciones del 2017, si toda la evasión que incluya facturas apócrifas (una vez más, sea total o parcial), ni siquiera se cataloga como evasión simple.

Por ende, el utilizar facturas apócrifas, en el caso específico del párrafo anterior, puede tener la peor de las consecuencias que es la prisión. La evasión agravada se reprime con una pena de tres años y seis meses a nueve años de prisión, es decir, no es excarcelable.

Pero también deben contemplarse los "grises". Podría darse el caso de un sujeto con un ajuste en el impuesto a las ganancias de \$1.500.001 correspondiente a: a) impugnación de deudores incobrables por \$1.499.001 y b) utilización de facturas presuntamente falsas por \$1.000. Siendo así, y considerando que el artículo 2° de la Ley Penal Tributaria se refiere en su inciso d) a la utilización "total o parcial" de facturas o cualquier otro documento equivalente, podría entenderse que este caso quedaría encuadrado también como evasión fiscal agravada. Esta es la presencia de un gris, ya que no debiera realizarse una aplicación literal de la norma, porque son muy distintas las situaciones en las que a) un sujeto ajusta \$1.500.001, donde en concepto de

facturas apócrifas el impuesto determinado es de \$1.000 y b) aquel que tiene un ajuste superior a \$1.500.000 enteramente por documentación falsa.

c. Otros

Adicionalmente, existen otras implicancias materiales:

- Dada la responsabilidad solidaria que se le atribuye a quienes detecten facturas falsas, deberán responder por los tributos presuntamente adeudados por el emisor.
- Aplicación de la figura de la salida no documentada, la cual representa el 35% del monto total de la factura (ya mencionada en el impuesto a las ganancias).
- La AFIP tipificará la conducta del tenedor de una factura apócrifa (este tema será desarrollado más adelante), pudiendo tipificarse como defraudatoria, pagando ente 2 y 6 veces el impuesto omitido de multa.

Por lo tanto, si un sujeto aceptara una factura falsa, y no pudiera acreditar la veracidad de la operación, tendrá que enfrentar una contingencia aproximada de un 300% del monto neto de la factura cuestionada.

Normativa legal aplicable

a. **Procedimiento Fiscal**

La Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal y modificatorias, en sus primeros artículos enmarca el principio de realidad económica. Este principio, en rasgos generales, determina la autonomía del derecho tributario, adoptando la realidad económica como base de interpretación de las normas fiscales. Se establece de esta manera, la aplicación de las leyes tributarias según la realidad de los hechos

económicos, que –tal como se está analizando en este trabajo- no siempre son coincidentes con las formas y apariencias jurídicas.

Se puede decir entonces que en ocasiones los contribuyentes toman formas económicas inadecuadas, con la finalidad de evadir tributos; y ante estos casos debe considerárseles de acuerdo a los actos económicos que efectivamente realicen.

Con el objetivo de corregir estas conductas, la normativa sanciona con multas la omisión de impuestos y la defraudación.

Actualmente, se aplica una sanción que se corresponde con una multa del 100 por ciento del gravamen que no se pagó, retuvo o percibió oportunamente – siempre que no exista defraudación o error excusable-, a aquellos contribuyentes que:

- Omiten pagar impuestos mediante la falta de presentación, o presentación inexacta de declaraciones juradas
- Omiten actuar como agentes de percepción y/o de retención
- Omiten pagar pagos a cuenta o anticipos, mediante la falta de presentación, o presentación inexacta de declaraciones juradas o liquidaciones correspondientes.

Cuando existe reincidencia de estas conductas, la multa asciende al 200 por ciento del gravamen que no se pagó, retuvo o percibió oportunamente.

Cuando la omisión se origina en transacciones efectuadas con personas o entidades domiciliadas o constituidas en el exterior, la multa asciende al 200 por ciento del impuesto omitido. Y en el caso de reincidencia se aplica una sanción del 300 por ciento del impuesto omitido.

Por otra parte, la normativa sanciona a aquellos que defrauden al Fisco mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, sea por acción u omisión. En estos casos, la multa asciende de dos a seis veces el impuesto evadido. La ley establece distintos indicios de casos de declaraciones engañosas y ocultaciones maliciosas.

Respecto al caso en análisis -la utilización de facturas apócrifas- debe analizarse si el tipo de conducta encuadra dentro de las sanciones por omisión o defraudación. Es un caso complejo ya que debe evaluarse el conocimiento o no de la situación por parte del contribuyente.

En el caso de verificarse la utilización de facturas apócrifas, con prestaciones inexistentes, con la creación además de un circuito de pagos simulado, esto conlleva plenamente la calificación de infracción por defraudación

–dada la conducta claramente maliciosa-, y merece la aplicación de la sanción correspondiente.

La Ley de Procedimiento Fiscal también obliga a los contribuyentes a que verifiquen que las facturas o documentos equivalentes que reciben estén autorizados por la AFIP. Pero teniendo en cuenta los distintos inconvenientes que puede conllevar este control, la Ley estipula que es el Poder Ejecutivo Nacional quien limita dicha obligación, teniendo en cuenta indicadores objetivos, la disponibilidad de los medios para realizar el control y su constatación, y el nivel de operaciones con que cuentan los contribuyentes.

A su vez, es el Fisco quien tiene la facultad de determinar el cómputo o no de las deducciones y créditos fiscales provenientes de documentos apócrifos o no autorizados, cuando los contribuyentes que recibieron los mismos se encontraban obligados a constatar la autorización arriba mencionada.

b. Régimen Penal Tributario

La Ley 27.430 de Reforma Tributaria, en su Título IX aprobó el nuevo texto del Régimen Penal Tributario, anteriormente regulado por la Ley 24.769 y modificatorias.

Dicha Ley divide la evasión de tributos en simple y agravada.

La evasión simple se da en aquellos casos en que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, ya sea por acción o por omisión, los contribuyentes evadan total o parcialmente el pago de tributos al Fisco, y dicho monto evadido exceda la suma de \$ 1.500.000.- –por cada tributo y por cada ejercicio. En estos casos, los contribuyentes obtienen una pena de prisión de dos a seis años.

La evasión agravada implica una pena de prisión que asciende de tres años y medio hasta nueve años de prisión, y se da cuando el monto evadido supera los \$15.000.000.-.

También se determina esta última pena de prisión si se verifica:

- La intervención de personas o entidades interpuestas o la utilización de estructuras, negocios o instrumentos para ocultar la identidad –o dificultar su identificación- de los sujetos obligados, evadiendo un monto superior a los \$ 2.000.000.-.
- La utilización fraudulenta de beneficios fiscales, evadiendo un monto superior a los \$ 2.000.000.-.

- La utilización de facturas o documentos equivalentes falsos, generando un perjuicio superior a los \$ 1.500.000.-; cuyo caso se está analizando en este trabajo.

c. Prevención de la Evasión Fiscal

Con el fin de controlar la veracidad de las operaciones y erradicar la evasión fiscal, la Ley 25.345 de Prevención de Evasión Fiscal y modificatorias, limita las transacciones de dinero en efectivo.

De esta forma, no considera válidas –sin efectos entre las partes y frente a terceros– aquellas operaciones que implican pagos por montos que superen los \$ 1.000.-, y que no se realicen mediante: depósitos, giros o transferencias bancarias; cheques; tarjetas de crédito o débito; facturas de crédito. Como excepciones a la utilización de los mencionados medios de pago obligatorios, se encuentran los pagos realizados a entidades financieras, o realizados ante un juez.

El monto establecido de \$ 1.000.- comprende todos los tributos que puedan alcanzar la operación, como así también las percepciones correspondientes. A su vez, no pueden computarse retenciones, compensaciones ni ninguna otra detracción.

Lo expuesto quiere decir que los pagos superiores a \$ 1.000.- realizados en dinero en efectivo no pueden ser computados como deducciones impositivas ni como créditos fiscales ni ningún otro efecto tributario, aunque se acredite la veracidad de las operaciones. La Ley no admite prueba en contrario. Y la Resolución General (AFIP) N° 1547/03 establece que debe respetarse siempre esta condición.

De esta forma, la AFIP tiene la facultad para –mediante ejecución fiscal– cobrar la diferencia de impuesto correspondiente al pago invalidado.

La mencionada Resolución General también establece que el adquirente del bien o prestatario del servicio debe dejar constancia en la factura o documento equivalente los datos del medio de pago utilizado. Y si por la operación se entrega recibo, éste también debe contener dichos datos, y además referenciar cuál es la factura o documento equivalente que se está cancelando. De forma opcional, puede llevarse un registro de esta información en un sistema computarizado –actualizado y a disposición del Fisco–. La ausencia de esta información, sea por un medio o el otro, implica multas por infracciones a los deberes formales.

Facturación y Registración

a. Requisitos de una factura

En la Resolución General 1415/03, podemos encontrar el procedimiento para el Régimen de emisión de comprobantes, registración de operaciones e información.

Las operaciones alcanzadas en la resolución son:

- a) Compraventa de cosas muebles.
- b) Locaciones y prestaciones de servicios.
- c) Locaciones de cosas.
- d) Locaciones de obras.

- e) Señas o anticipos que congelen el precio de las operaciones.
- f) Traslado y entrega de productos primarios o manufacturados.
- g) Pesaje de productos agropecuarios

Luego, el artículo 2 establece los sujetos obligados. El texto vigente se encuentra en una resolución más actual, la 2836/10 e indica una condición clave de estos sujetos. Las operaciones las deben realizar en forma habitual, inclusive quienes actúen como intermediarios. Para enumerar a los sujetos obligados, hace referencia al artículo 5 de la Ley 27.430/2017:

- a) Las personas humanas, capaces, incapaces o con capacidad restringida según el derecho común.
- b) Las personas jurídicas a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.
- c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan la calidad prevista en el inciso anterior, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
- d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

En relación a los datos que deben contener los comprobantes, debemos recurrir al Anexo II de la RG 1415. Allí se detalla, en resumen, el siguiente listado respecto del emisor y del comprobante: 1) Apellido y nombres, denominación o razón social; 2) Domicilio comercial; 3) C.U.I.T.; 4) Número de inscripción del impuesto sobre los ingresos brutos o condición de no contribuyente.; 5) La leyenda "IVA RESPONSABLE INSCRITO", "IVA EXENTO", "NO RESPONSABLE IVA", "RESPONSABLE MONOTRIBUTO", "PEQUEÑO CONTRIBUYENTE EVENTUAL", "MONOTRIBUTISTA SOCIAL", "PEQUEÑO CONTRIBUYENTE EVENTUAL SOCIAL", según corresponda; 6) Numeración consecutiva y progresiva; 7) Fecha de inicio de actividades en el local; 8) Apellido y nombres, denominación o razón social y Clave C.U.I.T. de quien efectuó la impresión y fecha en que se realizó; 9) El primero y el último de los números de los documentos que comprenda la impresión efectuada, y el número de habilitación del establecimiento impresor; 10) Código de autorización, precedido de la sigla C.A.I., C.A.E., o C.A.E.A., según corresponda; 11) Fecha de vencimiento del comprobante.

Por otro lado, se debe incluir el tipo de letra según corresponda: "A", "B", "C" o "E"; y el "Código Identificador del Tipo de Comprobante" (FC, NC, etc.); las

palabras "ORIGINAL" y "DUPLICADO"; fecha de emisión; y número de los remitos vinculados con la operación.

Respecto del comprador, locatario o prestatario, se deberá informar, cuando se trate de un sujeto inscripto, exento o no alcanzado en IVA o MONOTRIBUTISTA: 1) Apellido y nombres, denominación o razón social; 2) Domicilio comercial; 3) C.U.I.T.; 4) Leyenda de su condición frente al IVA. Cuando se trate de un consumidor final, se deberá informar la leyenda que indique tal condición y, si el importe de la operación es igual o superior a \$5.000, apellido y nombres, domicilio, CUIT o CUIL o CDI o DNI. De tratarse de operaciones de exportación, respecto del importador: Apellido y nombres, denominación o razón social, domicilio comercial; Clave de Identificación Tributaria otorgada por el Fisco del país en que se encuentra domiciliado; y la leyenda "IVA EXENTO OPERACION DE EXPORTACION".

La RG 1415/03 también señala cómo se debe detallar la operación efectuada, la descripción debe permitir identificar el bien vendido, el servicio prestado, la cosa, obra o servicio de locación, o el trabajo efectuado. Se podrá utilizar un sistema de códigos, pero deberá existir un catálogo con la codificación empleada en la operación, firmado por una persona debidamente autorizada, a disposición de cualquier sujeto que lo solicite. También se detallarán, la cantidad de los bienes enajenados; los precios unitarios y totales; en los casos de operaciones realizadas en moneda extranjera se consignará el tipo de cambio utilizado.

Con relación al tratamiento a considerar para el impuesto al valor agregado, en el caso de los comprobantes A, deberá discriminarse: la alícuota a que está sujeta la operación; el monto del impuesto resultante; otros tributos que pudiesen existir y el importe de la percepción que resulte procedente. Cuando las operaciones gravadas fueran efectuadas con sujetos exentos, no alcanzados, consumidores finales o monotributistas, no deberá discriminarse el impuesto que recae sobre la operación.

Como podemos ver existe varios requisitos para confeccionar una factura y que la misma esté considerada correcta. De faltar alguno de los datos, o estar erróneo, el adquirente de la misma no podrá, entre otras consecuencias, computarse el IVA crédito fiscal de la misma.

b. Imprentas

La Resolución General (AFIP) N° 100/98 y modificatorias establece el procedimiento que deben seguir los responsables inscriptos, exentos y no alcanzados en el Impuesto al Valor Agregado así como los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, para solicitar la autorización para la impresión de sus comprobantes. Se encuentran alcanzados también por esta normativa los sujetos comprendidos en el "Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e Importadores".

Los propios contribuyentes son quienes solicitan a la AFIP la autorización de impresión de comprobantes para posteriormente proceder a solicitar a las imprentas con dicha autorización la contratación del trabajo de impresión de los comprobantes. Al momento de la solicitud de la autorización, la AFIP efectúa controles sobre las obligaciones formales que deben cumplir los contribuyentes. En caso de detectar inconsistencias, el organismo no autoriza la impresión. Como además deben los contribuyentes cumplir con un régimen de información – tanto solicitantes como imprentas-, informando los comprobantes recibidos de la imprenta y ésta los emitidos, el Fisco efectúa así un doble control. Quienes no cumplen con este régimen tampoco pueden solicitar un nuevo CAI.

Los contribuyentes Autoimpresores también están obligados a informar mensualmente los comprobantes utilizados.

c. Tipos de comprobantes

La AFIP, detalla muy claramente en su link de "Facturación" cuáles son los tipos de factura y/o tickets posibles de emitir: Cuando se trate de una operación entre un Responsable Inscripto y Monotributista, Consumidor Final, o Exento, el Responsable Inscripto deberá emitir comprobantes tipo "B".

Si se trata de operaciones entre responsables inscriptos, existen 3 tipos de comprobantes que se pueden utilizar:

- Tipo "A"
- Tipo "A" con leyenda "pago en CBU informada"
- Tipo "M"

En caso de que quien lo emita no sea un Responsable Inscripto (Monotributista; exento en el IVA), deberá operar con comprobantes tipo "C".

Cuando se trate de una operación de exportación, corresponderá emitir comprobantes tipo "E", exenta de IVA.

Por otro lado, cuando se opere con turistas extranjeros se deberán emitir comprobantes tipo "T" por aquellas transacciones al reintegro establecido en la

RG 3971, a la vez que se deberá cumplir con el Régimen Informativo - TURIVA Alojamiento que resulta de carácter obligatorio respecto de las operaciones sujetas a reintegro (hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y agencias de turismo del país habilitadas).

La Resolución General (AFIP) N° 1575/03 establece una nueva categorización de contribuyentes a los efectos de facturar sus operaciones, mediante la emisión de factura tipo "M". Se trata de sujetos inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado que al momento de la inscripción ante la AFIP no acreditan una determinada solvencia patrimonial.

Al momento de solicitar por primera vez la autorización para emitir comprobantes, la AFIP analiza la situación del contribuyente. El organismo autoriza la emisión de facturas tipo "A" a los sujetos que no presenten inconvenientes, de lo contrario, son autorizados a emitir comprobantes clase "M", o la opción de clase "A" con leyenda.

Como mecanismo de control y recaudación, el Fisco establece que cuando se efectúan operaciones superiores a los \$1.000.-, los contribuyentes inscriptos en IVA que reciben comprobantes clase "M" deben retener el 100% del IVA y el 3% en concepto de Impuesto a las Ganancias.

Los contribuyentes que emiten comprobantes clases "A", "A" con leyenda y "M", están siempre obligados a informar las operaciones que realizan. Analizando esta información y evaluando el comportamiento fiscal de los sujetos, la AFIP determina si éstos deben emitir comprobantes clase "A" o "M".

d. Comprobantes electrónicos

A los fines de efectuar un mayor control sobre la facturación, la AFIP mediante distintas resoluciones fue introduciendo un Régimen de emisión de comprobantes electrónicos. Este régimen, permitió: facilitar la gestión comercial, disminuir los costos de las empresas, permitir el control de evasión de compras y ventas, detectar más tempranamente las facturas apócrifas y evitar fiscalizaciones presenciales.

Desde el 2008, se fueron implementando resoluciones para reglamentar la utilización de los comprobantes electrónicos. La RG de aquél entonces fue la 2485/08, pasando por la 3689/14, la 3749/2015 y luego la 3808/2015.

Hoy en día, las Resoluciones Generales que regulan el procedimiento, el régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales son las N° 4290/2018, 4291/2018 y 4292/2018, publicadas en el boletín oficial el 3 de agosto de 2018.

La obligatoriedad de adhesión a la factura electrónica, ya incluía a los responsables inscriptos y monotributistas de categoría F en adelante. La novedad radicó en las inclusiones de todos los contribuyentes según el siguiente esquema: Monotributistas de categoría E, a partir del 1°/10/2018; categoría D, a partir del 1°/12/2018; categoría C, a partir del 1°/02/2019; categoría B, a partir del 1°/03/2019; y categoría A, a partir del 1°/04/2019; incluyendo así a todos los monotributistas, pudiendo optar por la utilización de controladores fiscales o facturas electrónicas. Los sujetos exentos en IVA quedan obligados a adherirse, a partir del 1°/11/2018 cuando hayan tenido ventas anuales en el 2017 mayores a \$1.000.000; y a partir del 1°/01/2019 cuando las ventas anuales en el 2017 hayan sido inferiores a \$1.000.000.

De esta forma, las facturas manuales deberán ser utilizadas únicamente como comprobantes de respaldo. Y, podrán ser utilizadas por los sujetos no alcanzados en el IVA y los monotributistas incluidos en el Régimen de Inclusión Social.

Los comprobantes de respaldo se podrán utilizar como tal con un límite del 5% de las ventas de dicha sucursal en el mes. Este límite se podrá superar, sin inconvenientes, no más de 2 meses consecutivos o 3 meses alternados en un año calendario.

e. Controladores fiscales

Los controladores fiscales son el equipamiento electrónico homologado por la AFIP, para emitir los comprobantes tipo ticket, en aquellos comercios de ventas masivas a consumidores finales. A su vez, dichos equipamientos, conservan datos de interés fiscal, a través de la Memoria Fiscal.

Mediante la Resolución General (AFIP) N° 3561/13 se aprobó una nueva generación de Controladores Fiscales. Los contribuyentes –de acuerdo a su condición impositiva y actividad económica que realizan- fueron siendo obligados a reemplazar sus equipos de “vieja tecnología” por los de “nueva tecnología”. Esta

última les permite obtener un resumen semanal de operaciones, para luego informarlo a la AFIP.

Los contribuyentes obligados a utilizar los Controladores Fiscales de “nueva tecnología”, y los que optaron por utilizarlos, deben informar semanalmente un resumen de sus operaciones. Aquellos que continúan con la utilización de los Controladores Fiscales de “vieja tecnología” también están obligados a informar el resumen de sus operaciones, pero de forma mensual.

Según las últimas disposiciones, los equipos de vieja tecnología podrán ser utilizados solamente hasta el 31/1/2021. En el caso, que se necesitara hacer un cambio de la memoria fiscal, sólo se podrá efectuar hasta el 31/3/2019, por ende, con posterioridad a esa fecha, en lugar de cambiar la memoria, el comerciante deberá cambiar el equipo directamente. La única excepción será el recambio de memoria por fallas técnicas en equipos que tengan menos de un año. Los comerciantes que inicien actividad y opten por la utilización de controladores fiscales, deberán adquirir si o si los equipos de nueva tecnología.

El hecho de incorporar los equipos de “nueva tecnología” es considerado punto favorable en lo que respecta al “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)” establecido en la Resolución General (AFIP) N° 3985-E. Este sistema permite realizar una evaluación de los contribuyentes de acuerdo a su comportamiento fiscal.

A través de las últimas resoluciones del 3 de agosto de 2018, se elimina la obligación de la utilización de controladores fiscales, siempre y cuando el comerciante utilice la emisión de facturas electrónicas en reemplazo. De esta forma, quedará en la decisión del comerciante qué sistema usar, basándose en la operatoria y actividad comercial.

f. Régimen de Información Citi Compras y Ventas

La Resolución General (AFIP) N° 3685/14 sustituyó el régimen especial de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos de comprobantes y de registración de operaciones establecido por la Resolución General (AFIP) N° 1361/02, y reemplazó el CITI Compras establecido por la Resolución General (AFIP) N° 3034/11 y el CITI Ventas establecido por la Resolución General (AFIP) N° 2457/08, por un nuevo "Régimen Informativo de Compras y Ventas".

El nuevo régimen de información se aplica a los contribuyentes inscriptos en IVA, que están alcanzados por el régimen de facturación electrónica, por el de

almacenamiento electrónico de registraciones y aquellos contribuyentes que publica la AFIP en nómina. Los responsables deben informar el total de sus operaciones: compras, locaciones o prestaciones *recibidas* e importaciones definitivas de bienes y servicios; ventas, locaciones o prestaciones *realizadas*, exportaciones definitivas de bienes y servicios; Descuentos y bonificaciones, quitas y devoluciones, documentadas independientemente de la venta; toda aquella operación que resulte generadora de débito/crédito fiscal y vaya a ser consignado en la declaración jurada del impuesto al valor agregado; y se deberá incluir también, aquellas operaciones que no generen crédito fiscal/débito fiscal.

Las presentaciones se realizan de forma mensual, debe coincidir exactamente el IVA débito/crédito computado en la declaración jurada de IVA del mismo período. El vencimiento opera junto con la presentación de IVA según el cuit. En el caso que no existan operaciones para un período en especial, de todos modos, se realiza la presentación, grabando un archivo con la leyenda “Sin movimientos”.

El archivo a presentar en la AFIP con clave fiscal, a través del servicio “Presentación de Declaraciones Juradas y Pagos”, es un archivo de texto –txt- que se genera a través de la plataforma del Siap, utilizando la versión vigente del aplicativo, actualmente la última es la versión 1.5, publicada el 31/10/2018.

La AFIP beneficia a los contribuyentes cumplidores, por ese motivo, de realizar correctamente en tiempo y forma las presentaciones mensuales del presente régimen informativo, el contribuyente puede solicitar el beneficio Pyme. Este certificado es expedido por el Ministerio de Producción y le dará algunos beneficios como el pago diferido del IVA (90 días); imputación entre el 60% y 100% del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios como pago a cuenta de ganancias; exención en el impuesto a la ganancia mínima presunta; etc.

g. Otros regímenes de información y recaudación

Por un lado, la RG 830/00 regula el régimen general de retención del Impuesto a las Ganancias, mientras que la RG 18/97 regula el régimen de retención del IVA. Por su parte, la RG 2233/07 regula el procedimiento, los plazos y condiciones del régimen de retención y percepciones en general. Asimismo, cada jurisdicción tiene sus propios regímenes de información y recaudación para Ingresos Brutos.

La información que se colecta a través de éstos permite determinar el volumen e importe de las transacciones entre los sujetos obligados a actuar como

agentes de recaudación y/o información y de los terceros con los que opera. Así, se puede corroborar, a partir del cruce de aquellos datos con los libros contables de los contribuyentes, la correspondencia entre las ventas o ganancias declaradas, o bien conocer que contribuyentes contrataron con personas físicas o jurídicas sospechadas de emitir facturación apócrifa.

Como se observa mediante el análisis de estas Resoluciones Generales, y de sus complementarias, el objetivo de la AFIP es intensificar el uso de las herramientas informáticas, tanto con el Régimen de facturación electrónica, como con los distintos Regímenes de información que obligan a los contribuyentes. La finalidad es facilitar a estos últimos el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como optimizar las funciones de fiscalización del Fisco.

Se deduce entonces que en la actualidad la AFIP tiene conocimiento de la mayor parte de las transacciones efectuadas bajo su jurisdicción; complementando su fiscalización con todos los cruces de información existentes con otros organismos y entidades financieras. De todas maneras, y tal como estamos analizando en este trabajo, sigue existiendo facturación apócrifa.

Control y Medidas

a. La Base Apoc

La Base Apoc es una base de datos de comprobantes presuntamente apócrifos. Se trata de una base informática de datos conformada por el Fisco nacional en pos de constatar y actuar en consecuencia con la mayor certeza posible en la detección de contribuyentes usuarios de facturas apócrifas. Allí, se establecen también una serie de pautas de procedimiento a ser observado por los funcionarios actuantes con la finalidad de detectar facturas apócrifas.

La Base Apoc se origina con la Instrucción General N° 326/1997, modificada luego por similares instrucciones, hasta ser reemplazada por la Instrucción General N° 748/05, vigente hoy en día. Aunque, a los 4 años, pasó a coexistir con una nueva base informática, desplegada mediante la Instrucción General N° 865/09.

Mediante la Instrucción General N° 326/1997 se creó la “Base Apoc” –base de datos de comprobantes presuntamente apócrifos-, estableciendo pautas que debían respetar los agentes en pos de detectar facturas apócrifas. La Instrucción General N° 748/05 como se dijo reemplazó a la primera, e implementó una nueva base denominada “Base eApoc”. Esta base contiene la identificación de sujetos generadores de créditos fiscales/gastos susceptibles de ser impugnados en los contribuyentes usuarios. Luego, con la complementaria Instrucción General N° 865/09 se creó una nueva base denominada “Clientes eApoc”, que pasó a incluir el detalle de sujetos (usuarios) que han registrado operaciones con sujetos incluidos en la base (proveedores apócrifos).

Inicialmente, la “Base Apoc” se conformaba con las verificaciones y fiscalizaciones que realizaban las áreas operativas de la AFIP. Luego, la “Base eApoc”, además de tener en cuenta la información recopilada por las áreas operativas de la AFIP, incorporó información de otras divisiones, como por ejemplo del área penal. Por último, la “Base Clientes eApoc” interrelaciona información de diversos sistemas con los que trabaja la AFIP. Esta es la Base vigente hoy en día, que recopila toda la información junta, y que en lo que resta de este análisis, se denominará “Base Apoc”.

Esta base sirve de herramienta tanto para quienes adquieren una factura –para que controlen de quién proviene con el fin de saber que las operaciones pueden estar sujetas a impugnaciones-; como para el Fisco -a modo disparador en el control y verificación de los usuarios de ese crédito fiscal generado por contribuyentes no confiables-.

Actualmente, a través del sitio web de la AFIP, se puede acceder a la consulta de facturas o documentos equivalentes calificados como apócrifos mediante el ingreso de una Cuit. Si bien se aclara que la consulta es de carácter informativo con el fin de prevenir, no se muestra el motivo por el cual el contribuyente está en la base. Esto parecería incoherente si se analiza la estructura del archivo, que se compone de: Cuit, fecha de detección, fecha de publicación, y observaciones especiales. Este último ítem está sin datos para cualquier consulta que se realice.

Se entiende que por esta razón la AFIP deja claro que se trata de una base que contiene facturas que “por algún motivo, fueron calificadas como apócrifas”. Y aclara, a nivel general, que la inclusión en la Base se debe a que “se han detectado casos de facturas o documentos equivalentes que correspondían a firmas totalmente inexistentes, como así también a empresas reales a las que se les pudo haber falsificado documentación”.

Anteriormente, no existía por parte del Fisco una correcta diferenciación respecto de los casos en que había conducta dolosa y por tanto correspondía una denuncia penal, contra aquellos casos en que dicha denuncia no debía realizarse por tratarse de otro tipo de conductas. Siempre que aparecía una factura o un proveedor que estaban en la Base Apoc, la AFIP realizaba una denuncia penal contra la empresa y sus directivos; y muchas veces se debía a errores en el control interno de la empresa, o a que un proveedor que era legítimo luego se volvió inexistente. La AFIP entonces creyó conveniente establecer criterios claros para que sus agentes sepan detectar cuándo realmente hubo conductas fraudulentas.

Por tal motivo, mediante la instrucción 01/2017 la AFIP ha indicado a sus agentes que el hecho de encontrar una factura apócrifa no es motivo suficiente para establecer que el contribuyente cometió fraude, sino que deben evaluarse también otros puntos. A nivel general se pueden nombrar: la evaluación de los sistemas de control interno, la investigación sobre los proveedores, la cantidad de comprobantes apócrifos respecto del total de comprobantes, y la existencia de una denuncia por parte del receptor del comprobante hacia el emisor.

En la mencionada instrucción la AFIP detalla las pautas sobre las que deben trabajar los inspectores, en pos de un correcto análisis infraccional o penal. Se analizará en detalle esta instrucción en puntos siguientes.

Para un mejor control en el combate del uso de las facturas apócrifas, la AFIP también creó una “Matriz de perfil de Riesgo Apoc”, mediante la cual se realizan cruces y análisis periódicos de la información que tiene de los contribuyentes, para así evaluar la inclusión de los mismos en el Régimen de Factura M, y posteriormente en la Base Apoc y la respectiva suspensión de la Cuit.

A través del análisis de los datos que evalúa la AFIP en la “Matriz de perfil de Riesgo Apoc” se puede deducir cuáles son los factores que llevan a la inclusión de un contribuyente en la Base Apoc. Entre estos datos se pueden mencionar:

- La relación de los montos facturados declarados y las actividades declaradas
- La relación de los montos facturados y las acreditaciones bancarias

- La relación de los montos facturados y los bienes registrables
- La relación de los montos facturados y los impuestos abonados
- La calificación asignada en el SIPER –Sistema de Perfil de Riesgo-
- La información obtenida de terceros
- La no presentación de declaraciones juradas determinativas y de regímenes de información
- La inconsistencia en la relación entre crédito fiscal y débito fiscal
- La diferencia entre el débito fiscal declarado y el facturado electrónicamente
- Las inconsistencias en domicilios informados

Mediante estos análisis, se desprende un incremento en la base de proveedores apócrifos, y por lo tanto mayor cantidad de contribuyentes que pudieron haber operado con ellos.

Más allá de que hoy en día cualquier contribuyente puede consultar los proveedores considerados como apócrifos en el sitio web de la AFIP, como así también verificar la autorización de la emisión de los comprobantes, la realidad es que como se mencionó anteriormente, se desconocen las razones concretas por las que los sujetos fueron ingresados a la Base. Esto se debe a que aun teniendo en cuenta los aspectos explicados, no existe un procedimiento público que indique las situaciones concretas que se deben dar para culminar con esta sanción.

Cabe aclarar que la condición de documento apócrifo no surge por el incumplimiento de los requisitos formales que establece la normativa vigente, sino por la carencia de veracidad en las operaciones documentadas. Es decir, la Base Apoc implementó una aplicación informática para establecer pautas para la detección de sujetos caracterizados como apócrifos, sin capacidad económica y/o financiera.

En distintos fallos, la justicia sostuvo que dicha Base no tiene respaldo normativo, debido a que las Instrucciones Generales de la AFIP que la “regulan” tienen una naturaleza esencialmente interna. Es decir, son normas de procedimiento interno para los agentes de la AFIP, con el objetivo de desarrollar las funciones que les fueran asignadas; en este caso, el control.

Tanto como la AFIP tiene la facultad de control sobre los contribuyentes, estos deberían tener el derecho de conocimiento y de defensa. Si la AFIP realiza una inspección y a raíz de ella incluye a un contribuyente en la “Base Apoc” sin previa notificación, está impidiendo la posibilidad de que el contribuyente pueda

cuestionar la medida. La inclusión se realiza sin que medie ningún acto administrativo.

El problema se daba cuando los inspectores anulaban documentos por el simple hecho de que los sujetos que los emitieron se encontraban incluidos en la Base. Y a raíz de esto en algunos casos no consideraban ninguna prueba documental que el contribuyente haya querido presentar para demostrar la veracidad de la operación, e incluso han rechazado documentación generada por otros organismos de control. Existen casos donde la justicia ha fallado a favor del contribuyente, ya que pudo demostrar la existencia efectiva de las operaciones, presentando como prueba certificados emitidos por otros organismos tanto estatales como privados.

Esto es de suma importancia, teniendo en cuenta que la inclusión de un contribuyente en esta Base no sólo implica sanciones jurídicas, sino que genera graves consecuencias tanto para el proveedor incluido como apócrifo, como para los contribuyentes que cuentan con documentos emitidos por aquel. Estos últimos contribuyentes terminan siendo privados de los efectos tributarios provenientes de las facturas impugnadas –como por ejemplo la impugnación de la deducción del gasto en lo que respecta a Impuesto a las Ganancias-. Por su parte, el proveedor incluido como apócrifo sufre de descréditos comerciales ante los ojos de otros contribuyentes, y sus respectivas consecuencias en sus actividades económicas. Además, quienes están incluidos en la Base no pueden acceder a beneficios fiscales, y quienes realizan operaciones con los mismos no pueden computarse los créditos generados por las mismas, lo que implica el pago de mayores impuestos.

Si bien la existencia de esta Base es de suma importancia para la erradicación de las facturas apócrifas y la consecuente evasión impositiva; debe existir un procedimiento claro y reglamentado y un acto administrativo previo, para que los contribuyentes tengan previamente su derecho de defensa. Dicho de otra manera, si bien la Base es una gran herramienta para sancionar a las empresas que se crearon con el único fin de generar una usina de crédito fiscal ficticio, la realidad es que la Base a veces incluye a contribuyentes que lejos están de querer engañar a la AFIP. Por esto es tan importante el derecho a defensa en la forma y tiempo oportunos.

La justicia ha fallado respecto de los perjuicios que ha generado la Base, por su criterio absolutamente subjetivo respecto de la falta de capacidad económica y/o financiera de los contribuyentes. La justicia ha establecido también que la AFIP descarga su tarea de control sobre los contribuyentes, que se enteran

mucho tiempo después de haber operado con determinado proveedor, de que el mismo fue incluido en la Base, cuando la AFIP podía haberlos inspeccionado mucho tiempo antes. En este camino, la AFIP avanzaría hacia la concepción de que el propio contribuyente cuenta con la obligación de controlar a los sujetos con los que opera, adulterando así el sistema tributario existente hoy en el país. Si la AFIP cuenta con los elementos necesarios para cumplir con su facultad de control, no debería entonces caer en conjeturas tan subjetivas.

Respecto de las vías procesales existentes para la solicitud de la exclusión de la Base, existe el mismo inconveniente arriba mencionado. Si se tratara de un ámbito administrativo, según la normativa vigente el contribuyente incluido en la Base podría presentar un recurso de apelación. Pero como esta inclusión no tiene el carácter de acto administrativo, no es factible esta vía procesal.

Existen soluciones procesales proclives a eliminar a los contribuyentes incluidos en las bases de datos apócrifos de la AFIP y que tienen su propia defensa. Pero la jurisprudencia no muestra una línea homogénea; ya que existen casos donde se tomaron medidas favorables preventivas y amparos, y otros donde esto fue rechazado.

Cabe aclarar que existe jurisprudencia que demuestra que la inclusión de un contribuyente en la "Base Apoc" no es el único patrón necesario para impugnar efectos impositivos. Se viene haciendo hincapié en la necesidad de que coexistan distintos factores graves que infieran la inexistencia de operaciones. Entre ellos se puede nombrar:

- La realización de pagos incumpliendo las normas vigentes
- Los domicilios del proveedor
- La capacidad económica y financiera
- Las retenciones practicadas
- Las registraciones efectuadas
- La presentación de las declaraciones juradas correspondientes
- Las declaraciones de los empleados
- La posesión y registración de bienes

Entonces, puede decirse que actualmente la inclusión de un contribuyente en la Base no habilita en primer término la privación de los efectos tributarios a los sujetos que posean documentación emitida por aquel, ni tampoco una denuncia penal en primer término. De la misma forma, la no inclusión de un contribuyente en la Base no elimina la posibilidad de que sus documentos no puedan ser

impugnados por la AFIP si se comprueba la inexistencia de la operación económica en cuestión.

Para terminar y resumir, las razones para que un contribuyente sea incluido en la Base siguen siendo en general desconocidas, ya que no hay un procedimiento público y reglamentado que indique claramente las situaciones objetivas que deben darse para que a alguien se lo sancione con la inclusión en la Base, sino que solo existen instrucciones internas de la AFIP.

Si bien existen situaciones de dolo en la emisión de comprobantes, un contribuyente puede ser incluido en la Base por múltiples causas, entre las que se pueden nombrar:

- La no coincidencia del domicilio actual con el que consta en la factura
- La inclusión de ventas de bienes o de prestaciones de servicios distintas a las actividades declaradas
- La detección de facturas duplicadas o “mellizas” –aun sin culpa del contribuyente, ya que pudo haber sido falsificada por terceros

Cabe aclarar que hoy en día los contribuyentes no están obligados a consultar la Base. La única obligación que tienen –que surge de la Ley 11.683 de procedimiento fiscal- es la de constatar la validez de los comprobantes que reciben en cuanto a sus aspectos formales (ej.: CAI/CAE vigente); pero no están obligados a controlar el cumplimiento fiscal de los proveedores con los que opera, o a investigar si cuentan con capacidad operativa o económica. Estas tareas son propias de la AFIP, e indelegables; motivo por el cual la justicia en muchas ocasiones ha fallado a favor de los contribuyentes.

Teniendo en cuenta esto, y las consecuencias graves que implica para los contribuyentes la inclusión en la Base, la AFIP mejoró el procedimiento mediante la ya mencionada instrucción general 1/2017. Dicha instrucción establece pautas hacia los agentes al momento de investigar documentos falsos, ya que en primer término no son determinantes para establecer una conducta defraudatoria.

b. Medidas de investigación

Tomando nuevamente la información y herramientas suministradas por el Dr. Borinsky en la Resolución PGN 86/09 y 149/09, podemos ver que hay una serie de pasos a seguir cuando las fiscalías encuentran indicios de este tipo de operaciones inexistentes “documentadas” a través de facturas apócrifas.

En primera instancia, deberán solicitar a los organismos pertinentes más información. En el caso de la AFIP, se le pedirá informes sobre las empresas proveedoras de la empresa a fiscalizar: actividad, impuestos inscriptos, socios y/o directores, domicilios registrados, DJ juradas presentadas, retenciones practicadas y sufridas, operaciones informadas mediante el Citi compras y ventas, DJ nominativas de empleados presentadas como empleador, fiscalizaciones practicadas, etc. En los registros de las personas jurídicas, se les pedirán que aporten los legajos societarios. También podrán solicitar a las compañías telefónicas, que aporten los datos personales de los titulares de los teléfonos consignados en las facturas.

Por otro lado, podrán solicitar el “Veraz” para ver con qué datos cuenta dicha compañía. En el caso de las entidades bancarias, se les pedirán que aporten el registro de firmas, solicitud de apertura de cuentas, extractos bancarios, copia de los cheques librados contra dicha cuenta, autorizados a librar cheques, avales y toda la documentación que forme parte del respectivo legajo. En el caso del registro de la propiedad inmueble, se les solicitará que provean la información relativa a los titulares de los inmuebles que se consignan como domicilio de las proveedoras.

Asimismo, se va a corroborar la posible duplicación de facturas de proveedoras con actividad real. Para ello, se le solicitará a la AFIP para que informe, en su caso, si las retenciones efectuadas por el contribuyente proveedor fueron tomadas en alguna declaración jurada como pago a cuenta del impuesto. Desde lo pericial, se procederá a cotejar el Libro IVA Compras para ver si coincide la información registrada allí con los respectivos comprobantes de respaldo de las operaciones. Desde los testimonial, en el caso de tratarse de locaciones de servicios, solicitar a los dueños de los inmuebles que indiquen si dieron en locación el inmueble en cuestión, en qué fecha y a quién. También, se le pedirá testimonio a los dueños de las imprentas de las presuntas facturas apócrifas, con el fin de que ratifiquen si han emitido los comprobantes; y detallen quién contrató el servicio, forma de pago y datos de contacto.

Al momento de realizar los allanamientos en los domicilios de los usuarios de los comprobantes apócrifos, se secuestrarán los libros contables: Diarios, Inventarios y Balances, Caja, de proveedores, I.V.A. Compras y Ventas; y otras informaciones como las agendas, los papeles de trabajo, las órdenes de pago, los recibos, declaraciones juradas, etc. Será de gran valor todo tipo de soporte magnético.

Cuando la investigación se oriente a los grupos dedicados a la generación de facturas apócrifas, las primeras tareas serán las de intervención de líneas telefónicas instaladas en los domicilios que se sospeche que desarrollan las actividades dichas organizaciones o sea domicilio de alguno de los miembros sospechados. Será fundamental también, la intervención de las cuentas de correo electrónico y la realización de cruces de llamadas telefónicas. Sumado a los pasos a seguir en los párrafos anteriores, en estos casos de sospecha de grupos dedicados al fraude, será de suma importancia, la constatación pericial sobre los resúmenes de las cuentas relacionadas con quienes controlan estas sociedades; para determinar si se verifica el depósito del importe de los cheques librados por los contribuyentes usuarios de las facturas falsas y el posterior retiro de un importe similar; simulando así el pago del servicio inexistente.

Como se puede ver, existen una gran cantidad de medidas a tomar por parte de los fiscales y peritos frente a este tipo de fraude; y constante aparecen, medidas y recursos nuevos.

c. Determinación de oficio: Pautas de trabajo

Para los casos en que se confirma la utilización de facturas apócrifas, la AFIP lanza una serie de pautas de trabajo a seguir, a través de la Instrucción General 1-2017, publicada el 6 de febrero de 2017.

En primer lugar, allí se manifiesta, con firmeza, que el no conocimiento de la situación por parte del contribuyente adquirente del comprobante apócrifo, no lo exime de asumir el carácter de defraudatorio. El Fisco se fundamenta, en que éste no puede verse perjudicado y no obtener el ingreso de los impuestos que le corresponden.

Una vez incurrido y detectado el acto, el funcionario evaluará si el accionar fue simplemente negligente; correspondiéndole la “sanción por omisión” del artículo 45 de la ley 11.683; o si tuvo responsabilidad en los hechos, aplicándole la “sanción por defraudación” del artículo 46 de la misma ley. La rotulación marca una gran diferencia económica, ya que en el primer caso, la multa será del 100% del gravamen dejado de pagar. Mientras que en el segundo caso, la multa asciende al pago de entre 2 y 6 veces el gravamen omitido.

En la instrucción, se establecen qué comportamientos del contribuyente se deben analizar para determinar si el acto fue infraccional o penal. En primer lugar, se comprobará qué mecanismos de control interno se utilizaron para evitar recibir los comprobantes apócrifos, qué recaudos fueron adoptados para conocer adecuadamente al sujeto que emitió la facturación impugnada y qué volumen de comprobantes apócrifos existe en relación con el universo total de operaciones genuinas. Luego, se evaluará el conocimiento del contribuyente del mercado en las distintas etapas de comercialización, el temperamento adoptado por la empresa y sus empleados al conocer la existencia de una factura apócrifa y si el contribuyente inicia la denuncia penal y/o acción civil alguna contra aquellos sujetos que entiende que tuvieron participación en la entrega del comprobante apócrifo.

En una segunda instancia, se debe analizar la operatoria, esto implica controlar la frecuencia de las operaciones, lapsos de comercialización y montos con un mismo proveedor; si el proveedor, por su tipo de actividad, debiera estar inscripto en otro organismo también, verificar la temporalidad entre la celebración de la operación y la vigencia de la habilitación y corroborar la identidad de las direcciones de IP desde las cuales se confeccionaron las facturas electrónicas, si así fuese.

Asimismo, se indagará a los sujetos responsables de la estructura del negocio, que hayan intervenido en, por ejemplo, contratos con la usina, órdenes de pago, etc.; incluyendo el asesor contable e impositivo. Se examinará si se utilizaron instituciones financieras para desvirtuar el seguimiento formal del dinero; ahondar sobre las mismas, antecedentes, recurrencia de su utilización, etc.

En los casos que existan intermediarios entre el adquirente y el proveedor de la factura, se analizará de los mismos la habilitación para ejercer como tales, los antecedentes en la actividad económica, aspectos relativos a la comunicación entre las partes, características de la relación entre las partes (cómo se conocieron, antigüedad de la misma, etc.) y si posee cartera de proveedores propios o si son seleccionados por quien contrata el servicio de intermediación.

Una vez realizadas todas estas indagaciones, se procede a establecer si la utilización de facturas apócrifas obedeció a una maniobra negligente o si sería responsable de un ilícito. Luego, se efectuará un dictamen jurídico y/o acto administrativo por el cual se resuelva si se aplica la sanción del artículo 45 o 46 de la Ley 11.683 y sus modificaciones.

Para el caso de que corresponda formular una denuncia penal por la comisión de algunos de los delitos previstos en la ley 24.769, deberá acompañar

al escrito de denuncia la totalidad de los elementos de prueba que justifiquen tal proceder.

d. Operativos desarrollados por la AFIP

Por último, antes de pasar a analizar algunos fallos, queremos dejar sentado los resultados de los operativos que se realizan continuamente la AFIP.

El más reciente tiene que ver con un operativo llevado a cabo en Noviembre de este año, donde la AFIP detectó una usina que estafó al Fisco por \$500 millones, el modus operandi consistía en crear empresas fantasmas a nombre de personas insolventes. Estas facturas, luego eran vendidas a efectos de reducir la carga impositiva. Los inspectores realizaron 6 allanamientos en domicilios particulares de Quilmes y la Ciudad de Buenos Aires y se incautaron anotaciones, facturas, cheques y computadoras, etc. Los involucrados intentaron esconder las pruebas en un aljibe ubicado en el patio, pero fueron descubiertos.

En Agosto de este año, donde se realizaron 44 allanamientos por una evasión de 280 millones de pesos. La maniobra se llevaba a cabo a través de la utilización de “presta nombres”, es decir personas de bajos recursos económicos que eran designados como socios y directivos de empresas que funcionaban como usinas de estas facturas. Las provincias involucradas fueron la Ciudad Autónoma de Buenos, Gran Buenos Aires, Córdoba y Chubut. El juez interviniente, Dr. Ezequiel Berón de Astrada, determinó la detención de 4 integrantes de esta asociación ilícita. Uno de ellos es el contador de la organización delictiva.

Otro operativo reciente, fue el realizado en Mar del Plata, en Junio de este año, donde se utilizaron facturas apócrifas electrónicas. La asociación ilícita habría facturado operaciones inexistentes por la suma de \$200 millones, desde el 2011 a la fecha. El juez interviniente, Dr. Santiago Inchausti, desactivó esta asociación ilícita que estaba vinculada al sector hotelero y pesquero. Durante los procedimientos, se detectó que algunos destinatarios de los comprobantes emitidos eran organismos de la administración pública. Además, se secuestró documentación e información en soporte digital. Además de la AFIP, en el presente operativo, hubo participación del personal de Gendarmería Nacional.

Más a principio del año, en Abril, la AFIP desarticuló una organización que evadió más de \$600 millones. Nuevamente, se trataba de una organización delictiva que creaba empresas a nombre de personas de bajos recursos económicos para emitir y vender facturas apócrifas. La organización armó más de 200 sociedades falsas, sin capacidad para desarrollar ninguna actividad

económica y con el fin de generar créditos fiscales y gastos ficticios, facturando más de \$1.300 millones de modo irregular. Los hallazgos de los operativos implicaron, además de la típica documentación probatoria, una caja de cartón con 2 millones de pesos y 30 mil dólares en efectivo en una caja de seguridad; y en Córdoba, decomisaron 5 armas de fuego de diversos calibres.

Por su parte en el 2017, se llevaron a cabo 3 grandes operativos.

En Rosario, donde se obtuvo los siguientes resultados: 35 allanamientos, 72 empresas “fantasmas”, 6.500 empresas usuarias de facturación apócrifas, 2.500 millones de pesos involucrados en la maniobra, 5 personas arrestadas por ser presuntamente integrantes de una asociación ilícita, 15 involucrados con restricción para salir del país y 80 personas partícipes de la maniobra (contadores, abogados, escribanos, informáticos, empleados infieles de AFIP, etc.).

El operativo efectuado por la Dirección Regional de Mendoza, desbarató una mega-usina de facturación apócrifa. En total fueron 16 allanamientos en las provincias de Mendoza, San Luis, San Juan, Rio Negro y CABA, encontrando 668 usinas emisoras de facturación apócrifa. Se logró la prisión preventiva, para los jefes de la asociación ilícita que involucraba a 1.300 usuarias por un monto neto global aproximado de \$490 millones.

Por último, la Dirección Regional de Palermo, llevó a cabo 20 allanamientos con la participación de más de 100 funcionarios, donde se combatió la evasión en salas de bingos (CABA y en el conurbano Bonaerense). De esta forma, se logró secuestrar documentación relacionada con la creación de usinas, eran 17 en total, entre activas y latentes, cuya facturación ascendería a \$2.000 millones. También, se procedió a allanar a las usuarias, las que presentaron declaraciones juradas rectificativas por más de \$100 millones

En resumen, en el año 2017, en todo el territorio argentino, los números alcanzados en operativos por la utilización de facturación apócrifa fueron:

- 71 Allanamientos
- 750 Usinas
- \$4.000.000 de Facturación presumiblemente apócrifa
- 7.800 Usuarios de facturación apócrifa

Jurisprudencia

Caso 1: Numen Insight SA c. Dirección General Impositiva - 10/05/2018 -

En este caso, el contribuyente, adquirente de las facturas apócrifas, tiene conocimiento de la situación y forma parte, según lo dictaminado por el Tribunal Fiscal de la Nación. En sí, las facturas cumplían con todos los requisitos formales, pero lo que se determina que fue apócrifa es la operación, ya que nunca existió.

El Tribunal Fiscal confirmó la resolución de la AFIP (la cual había sido apelada por Numen Insight SA) al determinar a esta sociedad el Impuesto a las Ganancias, IVA e, inclusive, impuesto a las salidas no documentadas. La resolución se originó a partir de 8 facturas emitidas por un supuesto proveedor llamado Expert Group SRL, quien habría prestado el servicio de “gestión de ventas y cesión temporal de consultores de sistemas informáticos”. Pero, en verdad, las operaciones habían sido simuladas; y el proveedor fue considerado un “presta nombre”.

La parte actora, por su parte, planteó al Tribunal Fiscal que la existencia del proveedor estaba acreditada, por lo que la veracidad de las operaciones y pruebas fueron valoradas arbitrariamente; afirmó que la prestación del servicio sí fue llevado a cabo y se encontraba debidamente registrado. También cuestionó la multa aplicada ya que no lo consideraba una acción defraudatoria, sino que simplemente fue un error excusable, lo cual sería un causal que la debería eximir de la sanción y dejarla sin efecto. Por otro lado, apeló que los honorarios

establecidos para los letrados del Fisco eran altos. Pero el Tribunal Fiscal, dictaminó en favor de la AFIP de la siguiente manera:

En primer lugar, se observa como las facturas que estaban correctas desde lo formal, hacían referencia a una operación “trucha”, dando origen a que la salida de ese dinero, se convierta en no documentada. Por ese motivo, vemos que se le aplicó el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, el cual indica que no se admitirá la deducción del gasto en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento.

En segundo lugar, durante el fallo, se explicitaron una vez más los requisitos para poder computarse el crédito fiscal en el IVA discriminado en las facturas, pero resulta indispensable que sea legítimo, es decir que el hecho imponible debe estar perfeccionado respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito. Esto es lo ocurrió en este caso, ya que esas registraciones no se encontraban respaldadas por la documentación pertinente. Tampoco se pudo verificar la capacidad operativa, comercial y financiera del proveedor impugnado.

En tercer lugar, se le aplicó una sanción por defraudación ya que las declaraciones fueron engañosas y se llevaron a cabo ocultaciones maliciosas, perjudicando así al Fisco con liquidaciones del impuesto que no corresponden a la realidad. Se entiende que hubo intención en la conducta tributaria del contribuyente, motivo por el cual se establece la presunción del dolo al brindar datos falsos que generan una divergencia importante entre lo declarado y lo que debió haber sido. En cuanto a valores, la actora declaró para Ganancias 2007 un resultado impositivo de \$245.482,24, mientras que con los ajustes correspondía declarar \$704.290,24, representando un 286,90% respecto del declarado. En relación al IVA, el impuesto incrementado luego del ajuste, ascendió un 236,71%. Estos incrementos tan altos, caratularon la conducta de dolosa, confirmando la imposición de multas.

En cuarto lugar, se le atribuyó la responsabilidad solidaria al Sr. Manfredi, director de la sociedad. Él integraba el órgano a cargo de la administración de Numen Insight SA, era el representante legal y participaba en su giro comercial. Si bien la sociedad es el contribuyente, quienes la representan tienen a su cargo el cumplimiento de las obligaciones tributarias, formales e informales, es decir tanto de presentar las declaraciones juradas como cumplir con el pago del tributo con los fondos que administran. De no cumplir, responderán con sus propios bienes. La falta de cumplimiento de Numen Insight SA es el hecho que habilita al organismo fiscal a extender la responsabilidad del actor, ésta solo se puede dictar

vencido el plazo de intimación de pago, el 28 de Octubre de 2010 se produjo la determinación de oficio de las obligaciones tributarias de Numen Insight SA. Con fecha del 24 de julio de 2012, vencidos los 15 días hábiles previstos en la Ley 11.683, se determinó la responsabilidad solidaria del Sr. Manfredi.

Por último, Numen Insight S.A. debió cargar también con las costas, los honorarios de la representación y dirección letrada del Fisco, del perito contador y la tasa de justicia.

Para concluir cabe mencionar que se remarcó una vez más, que el Estado no está obligado a demostrar en cada caso, la veracidad de los hechos, si no, que es el interesado quien debe alegar y probar su nulidad, pese a las controversias que genera este punto.

Caso 2: Leones de Bleek Saayc c. Dirección General Impositiva - 19/04/2018 -

En el siguiente caso, nos encontramos frente a una apelación por parte de Leones de Bleek Saayc, (empresa del sector agropecuario) ya que estaban en desacuerdo con la resolución de la AFIP. Pero, una vez más, el Tribunal Fiscal confirmó la sentencia de ésta, resolviendo impugnar las operaciones realizadas con los proveedores apócrifos y por ende determinando nuevos valores del impuesto al valor agregado.

La parte actora no logró aportar elementos para descalificar las objeciones del Fisco con relación a los proveedores impugnados, principalmente en cuanto a la capacidad económica y operativa constatada.

Los proveedores tachados de apócrifos fueron Dos Agro SRL y Agro Argentina SRL.

En el caso de *Dos Agro SRL*, la parte actora objetó lo siguiente: para constatar la existencia de la empresa, les solicitaron la constancia de inscripción en AFIP, CM01 Ingresos Brutos y estatuto; y la buscaron en la base apoc de la AFIP sin encontrarla.

Pero, para la AFIP y el Tribunal Fiscal no fue suficiente por los siguientes puntos, los cuales son claves cuando una empresa existe: no poseían empleados ni inmuebles ni automotores, el socio gerente desconoció el manejo comercial de la firma, el cónyuge de la socia desconoció que ella haya constituido la sociedad y tenga actividad vinculada al agro, no se aportó el contrato de locación del domicilio declarado, tampoco aportaron los libros IVA compras y ventas

posteriores al 2005, fecha de la presunta operación. Asimismo está en la base apoc desde el 21/08/2008, la actividad bajo la cual estaba inscripta no era coincidente con la descripción de la factura de venta, el modelo de las facturas en cuestión no coincide con el confeccionado por la imprenta, no pudo ser localizada en el domicilio, no presentó declaraciones juradas del Impuesto a las ganancias, mínima presunta, ni bienes acciones y participaciones.

En relación a *Agro Argentina SRL*, la parte actora manifestó que, para corroborar la existencia de la sociedad, les solicitaron la constancia de inscripción en AFIP, CM01 Ingresos Brutos y estatuto. También la habilitación municipal, una acreditación bancaria, constancia de inscripción de uno de los socios y copia de un certificado fiscal para contratar emitido por la AFIP, como así también, el correspondiente chequeo en la base apoc de la AFIP. En virtud de comprobar las operaciones celebradas, exhibieron constancias de recepción de mercadería auténticas, confirmando que las acciones de entrega de soja se realizaron; obtuvieron la confirmación de la municipalidad de Villa Allende que indicó que *Agro Argentina SRL* estuvo inscripta bajo el nro. de legajo 6942.

Pero, para la AFIP y el Tribunal Fiscal los hechos demostraron que: la empresa no fue localizada en el domicilio, el contrato de alquiler de la planta acopiadora es apócrifo, ya que no estaba inscripto en el Registro de Operadores de Granos, aún si fuese verdadero, la planta de acopio no contaba con la capacidad de almacenamiento para el volumen de ventas declarado, no pudiendo demostrar dónde almacenaban los granos que supuestamente vendían. Asimismo, las ventas que declaraban eran en calidad de productor pero curiosamente no contaban con bienes inmuebles rurales propios o de terceros, ni máquinas agrícolas propias, tampoco hubo constatación de la contratación de estos servicios (ya que deberían haber efectuado retenciones de ganancias a sus proveedores).

Por lo descripto hasta aquí, la AFIP resolvió que tanto *Agro Argentina SRL* como *Dos Agro SRL* carecían de capacidad económica, operativa y financiera; y los calificó a ambos como “usinas” que operaban a modo de “blanqueadores” de operaciones realizadas por “valijeros” (estafadores que compran en negro los cereales, y a través de estas sociedades legalmente constituidas de corta duración y titulares prestanombres los colocan en el mercado).

Como consecuencia para *Leones de Bleek Saayc*, el Tribunal Fiscal le confirmó el ajuste practicado en las declaraciones juradas de IVA por la AFIP, y debió cargar con las costas por iniciar este juicio de apelación, pagando honorarios

en favor de los doctores que operaron como letrados y apoderados del Fisco y el perito contador interviniente.

A través de este caso, podemos confirmar que el adquirente de la facturación apócrifa debe investigar al proveedor en cuestión y encontrar las pruebas. Los jueces Duffy, Morán y Vicentini dictaron aquí, una vez más, que es el interesado quien debe alegar y probar la nulidad en juico, haciendo hincapié en que no es suficiente con que las facturas cumplan con los requisitos formales, sino que es necesario corroborar la realidad física de las operaciones. Por esto, podemos concluir que el Tribunal Fiscal no increpó a la actora en que las operaciones en particular entre ellos fueron apócrifas, sino que, el origen de las empresas proveedoras era apócrifo y la obtención de los granos que a ellos les vendían lo eran, convirtiendo así, apócrifa la operación.

Caso 3: Cerealera del Litoral S.A. s/ recurso de apelación - 04/09/2017 -

Cerealera del Litoral S.A. es una compañía entrerriana que se encarga de acopio y acondicionamiento de cereales. En los años 2011 y 2012 la AFIP impugnó operaciones de Cerealera del Litoral S.A. con algunos de sus proveedores, por haber deducido la inexistencia de las mismas teniendo en cuenta algunos puntos importantes de acuerdo a su gravedad y concurrencia. Entre los mismos se puede nombrar: el desconocimiento por parte de algunos proveedores de ciertas operaciones, socios gerentes de los proveedores que no se conocen entre ellos, transportistas que afirman no haber transportado mercadería, y documentos que demuestran que el cereal tenía origen en localidades diferentes a donde los proveedores tenían el alquiler de sus plantas. En este sentido, cabe aclarar que para que pueda computarse un crédito fiscal, deben coexistir dos aspectos, uno material y el otro formal. El primero implica la existencia de las operaciones, y el segundo que el impuesto esté discriminado –de acuerdo con la normativa legal vigente-

Por este motivo, la AFIP mediante dos resoluciones determinó de oficio la obligación del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las facturas impugnadas. Luego la Cerealera interpuso recursos de apelación sobre dichas resoluciones, pero el Tribunal Fiscal de la Nación terminó confirmando las mismas.

Una de las controversias durante la evolución del fallo fue que por un lado la AFIP impugnó el Impuesto al Valor Agregado de las operaciones en cuestión, pero por otra parte no consideró ningún ajuste respecto del Impuesto a las

Ganancias. Esto fue así ya que las operaciones se correspondían con gastos necesarios para la actividad de la Cerealera; y además, porque el problema era respecto de la identidad del proveedor, y no de las existencias físicas de cereal.

El caso inició en abril de 2011 con una resolución emitida por la AFIP a través de la cual determinó de oficio la obligación del Impuesto al Valor Agregado del período octubre 2006 a febrero 2008, y los intereses resarcitorios correspondientes. Luego, con una resolución emitida en diciembre de 2012, el Fisco determinó de oficio el ajuste del Impuesto al Valor Agregado del período abril de 2006 a noviembre 2006, y de marzo 2008 a septiembre 2008, con los intereses resarcitorios correspondientes, y una multa por defraudación de impuestos de acuerdo a la Ley de Procedimiento Fiscal.

En contraposición, la Cerealera apeló ambas resoluciones, indicando que la misma siempre cumplió con sus obligaciones fiscales y que las operaciones que la AFIP impugnó por considerarlas apócrifas eran reales –tanto las operaciones como los proveedores-.

La Cerealera afirmó que siempre cumplió con la bancarización de los pagos –mediante transferencias bancarias utilizando el sistema Datanet- y con las retenciones impositivas correspondientes. Explicó que en la contratación de sus proveedores cumplió con la normativa legal y fiscal vigente, y que además tomó recaudos respecto a la verificación del cumplimiento fiscal de los mismos –requiriendo documentación extra sobre la exigida legalmente-.

En base a lo expuesto, la Cerealera afirmó haber realizado concretamente las operaciones que constan en su contabilidad, y que al momento de llevarlas a cabo los proveedores se encontraban habilitados por la AFIP para comerciar –esto significa estar dados de alta como contribuyentes en los registros del Fisco, como también en el Registro de Operadores de Granos-.

La Cerealera consideró que los ajustes con los que se la sancionó eran improcedentes, ya que no hubo infracción. Afirmó que la AFIP se basó en indicios y presunciones al momento de tipificar a las facturas como apócrifas. La compañía se defendió destacando que para sancionar según la Ley de Procedimiento Fiscal debería comprobarse la existencia de dolo en las acciones del contribuyente, y que en el caso bajo análisis no hubo elementos que probaran que realmente hubo conducta dolosa. Por este motivo la Cerealera solicitó que la sanción sea reducida al mínimo legal, que las resoluciones apeladas sean revocadas, y que las costas estén a cargo del Fisco.

El Tribunal Fiscal entendió que la Cerealera hizo un planteo de nulidad equívoco, ya que no fue encaminado hacia la obtención de la revocación de la

pretensión del Fisco refiriéndose a los aspectos sustanciales del caso, sino a la validez del acto. Finalmente el Tribunal confirmó los actos apelados, estableciendo que no hubo violación de la forma procesal ni incumplimiento de la ley, y que tampoco se entorpeció el derecho de defensa de la Compañía.

Como se mencionó anteriormente, para que un crédito fiscal pueda computarse, deben existir concurrentemente el aspecto material –existencia de las operaciones- y el aspecto formal -discriminación del impuesto en caso de corresponder. Esto quiere decir, que debe probarse la existencia real de las compras realizadas con las correspondientes facturas con el impuesto discriminado. En este sentido, distintos fallos han mostrado que debe acreditarse la real existencia de las operaciones por distintos medios, más allá de la identidad de los proveedores en cuestión.

Teniendo en cuenta el grave avance en la inteligencia de las maniobras que utilizan algunos contribuyentes para evadir impuestos computando créditos fiscales que en realidad son improcedentes, el Fisco no puede simplemente tomar como válidas y existentes las operaciones por el mero hecho de estar registradas en la contabilidad de las empresas o por verificar facturas que cumplan con la normativa legal. Por tal motivo se realizó una fiscalización sobre cada proveedor de la Cerealera.

En el caso de Agropecuaria Baycor S.R.L. se verificó que la empresa estaba inscripta en los impuestos y actividades correspondientes, pero que uno de los dos socios no conocía al otro. Se constató no solo que no conocía al segundo socio, sino que había ido a una escribanía de la Ciudad de Buenos Aires donde suscribió información de la cual desconocía su contenido, y que lo hizo porque un tercero le propuso firmar esos papeles a cambio de \$ 1.500.- En cuanto a la bancarización de las operaciones, la AFIP solicitó información de las cuentas corrientes de la empresa, y constató que existían distintas personas autorizadas como apoderados, y que estos realizaban extracciones de dinero y lo entregaban a otras personas a cambio de recibir un porcentaje del mismo. La empresa alquilaba una planta de silos en el partido de Adolfo Alsina, dato que se constató en un contrato de locación, pero los inspectores no pudieron confirmar que la planta haya operado en algún momento.

Por otra parte, la Cerealera realizó operaciones con el proveedor Kalma Cereales aun cuando el mismo se encontraba suspendido del Registro de Operadores de Granos por “incorrecta conducta fiscal”. Por su parte Kalma desconoció haber operado con la Cerealera, además de contar con una planta en una localidad distinta a la que consta en los registros de ésta última. Se verificó

que si bien las operaciones fueron abonadas mediante transferencias bancarias, luego de depositado el dinero, terceros a la empresa –nombrados apoderados para gestiones bancarias- retiraban por ventanilla el dinero de las cuentas de los proveedores y luego se lo daban a otras personas, o sino efectuaban compraventa de moneda extranjera. Misma situación se verificó con el proveedor Nicolo S.A.

Se solicitó información a Interbanking S.A., y a varios Bancos nacionales, provinciales y privados respecto del resto de los proveedores bajo análisis, y se confirmó la misma situación: el dinero se retiraba en efectivo el mismo día o el día siguiente a haber sido depositado en las cuentas de los proveedores, y siempre se trataba de importantes sumas.

En cuanto a los transportistas que operaban con la Cerealera, se obtuvo diversa información. Algunos afirmaron haber realizado transporte de mercadería, pero no dieron datos respecto del vehículo utilizado y del lugar de inicio y fin del recorrido del cereal; otros negaron haber realizado transportes; y otros siquiera contestaron los oficios que se les libraron.

Respecto de la contabilidad de la Cerealera, se verificó que la misma cumplía con la normativa legal, y que las operaciones estaban registradas debidamente en los libros. También se solicitaron como pruebas los recibos, remitos y cartas de porte para analizar el circuito económico de las operaciones.

Tras el análisis de la causa, se puede deducir la explicación de la controversia de que la AFIP haya impugnado el Impuesto al Valor Agregado de las operaciones en cuestión, pero no haya considerado ningún ajuste respecto del Impuesto a las Ganancias. Esto fue así ya que se concluyó que la Cerealera obtenía el cereal de manera marginal y utilizaba proveedores apócrifos con el fin de “blanquear” el mismo. Esto quiere decir que existía compra venta de cereal, pero no a través de los proveedores que surgen de la contabilidad y de los documentos de la Cerealera. Al tratarse de gastos necesarios para la actividad y de verificarse las existencias reales del cereal, no corresponde impugnación en el Impuesto a las Ganancias.

Por este motivo el Tribunal confirmó los ajustes realizados por el Fisco respecto de los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado confeccionadas por la Cerealera. También confirmó la liquidación de los intereses resarcitorios correspondientes, teniendo en cuenta la mora en la cancelación del tributo.

En cuanto a la aplicación o no de una multa, el Tribunal debió analizar si la conducta y culpabilidad de la Cerealera se correspondía con defraudación de impuestos según la Ley de Procedimiento Fiscal. De tal análisis se dedujo que

existían los elementos y las intenciones requeridos por la Ley para aplicar dicha sanción, por lo que se confirmó la multa. En un principio se había solicitado una multa correspondiente a tres veces el impuesto omitido, pero como no se verificaron antecedentes de la Cerealera, la multa finalmente se redujo al mínimo legal que establece la ley.

Caso 4: Agropecuaria El Sauce SA C/DGI - 03/04/2018 -

Agropecuaria El Sauce S.A. es una compañía tucumana que se encarga de la venta y empaque de frutas. La AFIP dictó una primera resolución por medio de la cual determinó de oficio a la Agropecuaria el Impuesto al Valor Agregado de los períodos mayo y julio de 2004, abril de 2006, julio a octubre de 2006 y marzo de 2007. Luego mediante una segunda resolución determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas por los períodos 2004 y 2007, más intereses y una multa de tres veces el impuesto omitido de 2005 según la Ley de Procedimiento Fiscal. La misma multa para el período 2007 se aplicó mediante una tercera resolución.

El Fisco había impugnado los créditos fiscales de las operaciones – trabajos de cosecha manual de limones- que concertó la Agropecuaria con la empresa Cosecha de Frutos S.R.L. por no haber podido ubicarla, y no verificar las maquinarias, inmuebles y empleados necesarios para el trabajo. También afirmó que el proveedor no tenía cuentas bancarias, no efectuaba balances, y no llevaba registros del alquiler de las maquinarias para cultivo y cosecha. Con esto la AFIP concluyó que Cosecha no tenía la capacidad operativa necesaria para realizar las tareas bajo análisis.

El Tribunal Fiscal de la Nación revocó las tres resoluciones dictadas e impuso las costas correspondientes a la AFIP. El fundamento del Tribunal fue que el Fisco no contaba con los elementos suficientes para deducir que las operaciones no existieron o calificarlas como apócrifas, ya que éste último se basó en no haber podido localizar al proveedor y en la no presentación de declaraciones juradas –lo que no está directamente relacionado con la falta de capacidad operativa-.

El Tribunal hizo mención a jurisprudencia que ha mostrado que no se puede pedir a los contribuyentes que fiscalicen a los proveedores, o que comprueben cosas fuera de su alcance –tarea que compete al Fisco-. El

contribuyente solo debe corroborar que sus proveedores cumplan con las inscripciones correspondientes en AFIP, que no estén incluidos en la base apócrifa, y que sus facturas cumplan con los requisitos formales. Teniendo en cuenta esto, la Agropecuaria cumplió con su obligación de verificar en qué condiciones se emitían las facturas, constatando que al momento de la emisión Cosecha tenía CUIT y CAI válidos y vigentes, y que no estaba incluida en la base apócrifa.

El Tribunal también señaló que la AFIP estaba siendo contradictoria ya que estaba tildando a Cosechas como apócrifa y al mismo tiempo había iniciado un proceso judicial con el fin de cobrar sus deudas impositivas y previsionales – algunas relacionadas con las operaciones impugnadas-.

El Tribunal afirmó que el socio gerente de Cosechas había reconocido las operaciones impugnadas, como así también comentado la forma en que realizaban la cosecha y el empaque del limón y de la forma de pago que utilizaban –siempre con cheques propios o de terceros-.

De esta forma el Tribunal verificó que no eran necesarias maquinarias ni títulos de propiedades para el trabajo, ya que éste era meramente manual. En línea con esto, Cosechas estaba inscripta como contratista de mano de obra agrícola, por lo que era lógico que tuviera terceros contratados que contaban con los materiales necesarios.

Además el Tribunal constató que Cosechas no contaba con cuenta bancaria por estar incluido el socio gerente en el Veraz. Por este motivo el socio pedía a los clientes que dividan los cheques, para transferir algunos a proveedores y otros depositarlos en la caja de ahorro del socio –estos últimos utilizados para abonar los jornales-. El Tribunal confirmó que todo esto era avalado por la metodología de pago que se utilizaba y por la correspondencia entre lo declarado por el socio gerente del proveedor y los importes de los cheques y los movimientos que se acreditaban en las cuentas.

Al momento de tener que resolver, el Tribunal también consideró el informe pericial que demostraba que los volúmenes de limones que ingresaron a la planta se correspondían con el volumen total de los servicios de cosecha, corte y fletes que estaban documentados. Como así también consideró el seguro de ART que contrató el proveedor para cualquier riesgo de la actividad.

El Tribunal concluyó que todos estos indicios afirmaban que las actividades de cosecha y empaque de limones habían sido prestadas realmente por el proveedor; y que no existían indicios graves que pudieran concluir en la

inexistencia de las operaciones o la invalidez de los comprobantes, y por tanto revocó las resoluciones del Fisco.

Respecto a las erogaciones que efectuó la Agropecuaria hacia el proveedor impugnado y que la AFIP cuestionó como salidas no documentadas, el Tribunal también dio una postura contraria. Afirmó que la falta de documentación en la que se basó el Fisco se relaciona con la no identificación del beneficiario del gasto, sobre quien puede exigirse la obligación tributaria correspondiente al ingreso. Si se identifica al beneficiario y se prueba el flujo de fondos, no corresponde el ingreso del impuesto sobre salidas no documentadas. Y llevándolo a este caso, el Tribunal señaló que la salida de fondos estaba acreditada por el libramiento de los cheques a nombre de la empresa impugnada, mediante lo cual podía identificarse el beneficiario.

Por esto el Tribunal revocó los ajustes de Impuesto al Valor Agregado y de Impuesto por Salidas no documentadas, y por tanto le pareció innecesario hacer mención a los intereses y multas establecidas por el Fisco.

Conclusión

Alumna Verónica Elizabeth Gaitán

Al momento de elegir el tema a tratar en este Trabajo, sabía que quería algo que además de estar relacionado con la carrera, me resulte interesante y atractivo de analizar. Y así fue. En el transcurso de la investigación, pude notar –o confirmar- cuán amplia es la temática de evasión fiscal, cómo fue creciendo con el tiempo –como así también las medidas para frenarla-, y sobre todo cuántos casos conocidos para el público en general llevan todo este trasfondo.

Como mencionamos en el trabajo, un contribuyente puede evadir tributos con conocimiento de lo que está haciendo, o puede toparse con una operación o un tercero que aparenta ser legal, y luego advertir que no lo era –pero aun así sufrir sus consecuencias-, o realizar operaciones confusas que luego son correctamente explicadas. En los dos primeros casos, existe un contribuyente que está actuando en contra de la ley.

Dentro de estos últimos, podemos encontrar contribuyentes que evaden por el mero hecho de acumular dinero para sí o para disminuir la carga tributaria; pero también encontramos personas que evaden porque de lo contrario no podrían solventarse. Ningún caso está justificado, pero es importante ver cuáles son las causas que generan esto.

Nuestro país ha pasado por diferentes etapas o ciclos políticos y económicos, que fueron dejándonos una mayor presión tributaria –actualmente el 25,2% del PBI-. En este punto es donde –desde mi perspectiva- surge la creciente evasión fiscal y el consecuente uso de las facturas apócrifas.

Es muy común escuchar a comerciantes –ya sea pequeños, medianos o grandes-, quejarse de la enorme cantidad de impuestos que deben abonar. Y en cierto punto tienen razón. Es de público conocimiento que hoy en día nuestro país necesita recaudar para salir adelante, pero al mismo tiempo, los contribuyentes necesitan lo contrario, para el mismo fin. Aquí es donde debemos tener la

esperanza de que se realicen políticas que mejoren nuestra economía y el bienestar social.

Si bien la gran presión tributaria es el eje de la evasión, no es el único componente que hace que exista. Es claro que hay un componente humano, una cuestión de ética, que está en falla en quien evade mediante dolo. Es menester que exista un cambio cultural y social a través del cual la evasión deje de ser algo habitual y normal.

Y en un tercer lugar como causante de evasión, puedo ubicar a la falta de legitimidad que tienen las personas sobre la contribución tributaria. Esto se debe a que muchas veces no se ve calidad o cantidad en los servicios o bienes públicos a los que tenemos derecho como ciudadanos y contribuyentes. El Estado debería impulsar medidas para afianzar la confianza respecto del destino de los impuestos recaudados.

La presión tributaria, la ética de los ciudadanos, y la legitimidad del Estado son puntos difíciles de mejorar en nuestro país, pero creo que no imposibles.

Más allá de lo expuesto, es importante destacar la enorme cantidad de avances y controles que ha llevado adelante el Fisco -y la Justicia mediante jurisprudencia- en pos de la disminución de la evasión fiscal. Hoy en día son menos los caminos posibles para evadir tributos, y con el avance continuo de la tecnología y de las normas, podemos seguir mejorando.

Conclusión

Alumna María Fernanda Vidal

Luego de la elaboración de este trabajo, confirmo lo interesante que me resultó el tema de las facturas apócrifas. Considero que cuando se defrauda impositivamente al Fisco, se hace al Estado, por ende a todos sus habitantes. Como ciudadana, me veo afectada, pero no sólo desde lo injusto que resulta que uno pague correctamente los impuestos y otros no. Sino, desde la creencia que los fondos que el Estado recauda, a través de estos impuestos, son para la sociedad. Los fondos se destinan, o deberían destinarse, principalmente para los que menos tienen y, evadiendo impuestos, habrá menos dinero para hacer las políticas de Estado. Cabe aclarar que esta opinión, está lejos de acompañar una bandera política, aplica para el gobierno que esté de turno, mientras que si es corrupto o no, ya estará por fuera del alcance de lo que analizamos en este trabajo.

A lo largo de la tesina, pude observar cómo, afortunadamente, el Fisco avanza día a día con resoluciones y leyes que mejoran las registraciones y controles; todo tiende a ser online, desde los comprobantes electrónicos hasta los regímenes de información. Como adelantamos, el próximo paso es la presentación de las declaraciones juradas de IVA, que serán confeccionadas por la AFIP directamente. Si bien, continuará necesitando de las registraciones online de los contribuyentes, ya reglamentadas, con los cruces de datos que resulten de sus bases de información, será suficiente para determinar los impuestos. Esta implementación impedirá, se estima, las ocultaciones maliciosas en las declaraciones juradas que ya vimos se llevan a cabo al utilizar las facturas apócrifas.

Por otro lado, el desafío mayor para el Fisco, continúa en dismantelar las usinas. Si bien encontramos gran cantidad de operativos y allanamientos con enormes resultados, localizando los sectores agropecuario, actividades de servicios y exportación como los más involucrados, queda mucho más por hacer.

Por último, quiero señalar que entiendo el malestar que le genera al contribuyente que fue estafado por un proveedor apócrifo, y sumado a esto, debe demostrar que las operaciones sí existieron y que era real el proveedor en cuestión. Pero, considero que el Estado no es el interesado en indicar la veracidad de las operaciones y por ello, no debe cargar con las costas de un juicio que el contribuyente víctima inicia para apelar las determinaciones de la AFIP. Creo que, sería como comprar un auto en mal estado y querer iniciar acciones y pedirle al Estado que me pague los gastos, uno debe asegurarse de que está en buen estado previamente. De igual modo, considero que quedará por parte nuestra, asegurarnos mejor la procedencia de nuestros proveedores. No alcanza con solicitar inscripciones, que las facturas estén bien confeccionadas formalmente y consultar la base apoc, habrá que comprobar la capacidad operativa y financiera de estos. Por ejemplo, si soy un laboratorio de 500 empleados y debo comprar insumos, la magnitud y trayectoria del proveedor deberá acompañar la operación que intento realizar. En todos los fallos aquí abordados, se vio cómo los jueces se encargan de remarcarlo y dejarlo sentado.

Conclusión final

Ambas coincidimos en lo apasionante que resultó el tema que abordamos, teniendo en cuenta la gran cantidad de información a la que pudimos acceder, así como los hechos reales y recientes que suceden en el país. Sin ir más lejos, durante el transcurso del trabajo estuvimos analizando e incorporando nuevas resoluciones y fallos que fueron dictándose en este último tiempo. Somos conscientes y celebramos los avances tecnológicos que acompañan a esas resoluciones para aumentar controles y lograr radicar este delito.

Al momento de realizar un último análisis global del trabajo, una de las opiniones se enfocó en cuáles son las posibles razones que llevan a algunos contribuyentes a efectuar este tipo de acciones, profundizando en la evasión fiscal en sí y analizando la carga impositiva sobre la sociedad. Así como la otra opinión se enfatizó hacia las consecuencias de la evasión para el Estado, dejando de lado las causas que los podrían impulsar a realizar esto. Aun así, ambas creemos que es una cuestión de ética y que quien realiza esta acción no actúa bajo la ley. En cuanto a las usinas, creemos fuertemente que la AFIP y la justicia, deben seguir con la tarea hasta aquí realizada, ya que estas organizaciones tienen como actividad directa la defraudación al Estado, lo que afecta a todos los ciudadanos.

Por último, nos resultó muy enriquecedor leer fallos y jurisprudencia, porque pudimos ver cómo todo el marco teórico se daba en la práctica, y cómo se resolvían las determinaciones de la AFIP sobre los contribuyentes. De esta forma, entendimos y nos llevamos como aprendizaje, la importancia de mantenerse actualizado respecto de las normas vigentes, así como de analizar a los proveedores dentro de nuestro alcance y bajo lo que estipule la ley, para de esta manera disminuir las posibilidades de que exista evasión fiscal.

Bibliografía

Diccionario de la Real Academia Española:

<http://rae.es>

Leyes - www.infoleg.gob.ar

Ley 11.683. Ley de procedimiento tributario. Y decreto reglamentario 821/98.

Ley 24.769. Régimen penal tributario.

Ley 25.345

Ley 26.735.

Ley 27.430. Ley de Impuesto a las Ganancias. Y decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias.

Ley del Impuesto al valor agregado. Y decreto reglamentario 733/2001.

Resoluciones - www.infoleg.gob.ar

RG AFIP 1415/03

RG AFIP 100/98

RG AFIP 1575/03

RG AFIP 2485/08

RG AFIP 3749/15

RG AFIP 3561/13

RG AFIP 3985-E

RG AFIP 3685/14

RG AFIP 3689/14

RG AFIP 4290/18

RG AFIP 4291/18

RG AFIP 4292/18

Resolución PGN Nro. 86/09

Resolución PGN Nro. 149/09

Instrucciones de la AFIP

Instrucción 326/97.
Instrucción 748/05.
Instrucción 865/09.
Instrucción 1/17.

Artículos

<http://www.casi.com.ar/sites/default/files/Factura%20ap%23U00f3crifa%20-%20Jurisprudencia.pdf> - Colegio de abogados de San Isidro

<http://studylib.es/doc/8063056/descargar-este-archivo-pdf---portal-de-revistas-electr%C3%B3ni> - Giménez, Enrique Martín; Scaletta, Rubén Ángel; y Spina, Carlos Enrique. Facturas Apócrifas. Librería Editorial Osmar Buyatti.

<http://www1.rionegro.com.ar/diario/tools/imprimir.php?id=17932> - Facturas electrónicas

<https://www.adelaprat.com/2011/10/facturas-apocrifas-y-base-de-datos-de-la-AFIP/> - Facturas Apócrifas y Base de Datos de la AFIP. 11 de OCTUBRE, 2011. DRA. ADELA PRAT.

http://www.consejo.org.ar/congresos/material/18tributario/Sebastian_Liberman.pdf - Base Apoc

<http://www.AFIP.gov.ar/genericos/facturasApocrifas/default.asp> - Base Apoc

<https://www.cronista.com/economiapolitica/AFIP-ya-no-denunciara-cualquier-facturatrucha-20160921-0046.html> - Base Apoc

<https://www.iprofesional.com/impuestos/163903-AFIP-facturas-truchas-base-apoc-La-Justicia-le-puso-un-freno-a-AFIP-en-su-intento-de-anular-facturas-que-consideraba-truchas> - Base Apoc

<http://www.ambito.com/852113-la-justicia-cuestiona-a-la-base-apoc-del-Fisco> - Base Apoc

<https://www.cronista.com/economiapolitica/Facturas-apocrifas-AFIP-da-pautas-para-no-perseguir-a-cualquiera-20171120-0042.html> - Base Apoc

www.colabro.org.ar/downloadFile.php?file=4434_1§ion=editorial - Instrucción 1-2017. Facturas apócrifas. AFIP.

<http://www.AFIP.gob.ar/facturacion/> - Requisitos de una factura

<http://www.AFIP.gob.ar/comprasyventas/> - Régimen Informativo de compras y ventas.

http://www.edicomgroup.com/es_AR/news/6059-historia-de-la-factura-electronica-en-argentina - Facturas electrónicas

www.iprofesional.com/adjuntos/pdf/2017/09/448163.pdf - Control Electrónico de FACTURACION APÓCRIFA.

<http://www.eldestapeweb.com/la-nueva-estafa-compraventa-IVA-n5410> - La nueva estafa: compraventa de IVA. Franco Spinetta.

<https://www.cronista.com/fiscal/La-importacion-de-servicios-en-el-I.V.A.-20110808-0012.html> - “La importación de servicios en el IVA. Aspectos conflictivos.” de Sternberg, Alfredo R. Octubre de 2012. Editorial Errepar.

www.eldestapeweb.com/la-nueva-estafa-compraventa-IVA-n5410 - “La nueva estafa: compraventa de IVA” publicado Internet. 2 de Mayo de 2015.

<https://servicios1.AFIP.gov.ar/genericos/prensa/> – Sección impositiva - Operativos AFIP de facturas apócrifas

Jurisprudencia

www.checkpoint.laleyonline.com.ar

Anexos

Voces: ADMINISTRACION DE LA SOCIEDAD ~ ADMINISTRADOR DE LA SOCIEDAD ~ CONTRADICCION ENTRE DOCUMENTACION Y REGISTROS CONTABLES ~ DEFRAUDACION FISCAL ~ DETERMINACION DE OFICIO ~ DETERMINACION DEL TRIBUTO ~ DIRECTOR DE SOCIEDAD ~ DOLO ~ FACTURA ~ FACTURA APOCRIFA ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ~ IMPUGNACION DEL GASTO ~ INFRACCION TRIBUTARIA ~ MULTA ~ OMISION DE RESPALDO DOCUMENTAL ~ PERICIA CONTABLE ~ PRESUNCION DE DOLO ~ PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ~ PROVEEDOR ~ PRUEBA ~ PRUEBA DOCUMENTAL ~ REPRESENTANTE LEGAL ~ RESPALDO DOCUMENTAL ~ RESPONSABILIDAD SOLIDARIA ~ RESPONSABLE SOLIDARIO ~ SALIDA NO DOCUMENTADA ~ SANCION

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaIV)

Fecha: 10/05/2018

Partes: Numen Insight SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo

Publicado en: La Ley Online

Hechos:

El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las resoluciones de la AFIP-DGI en virtud de las cuales se determinó a una sociedad el impuesto a las ganancias, el IVA y el impuesto a las salidas no documentadas, y las multas por defraudación. Además, declaró procedente la atribución de responsabilidad solidaria al director de la empresa. Deducido recurso de apelación, la Cámara confirmó la sentencia.

Sumarios:

1. La determinación de oficio del impuesto al valor agregado efectuada por el fisco debe ser confirmada, pues la prueba producida por el contribuyente no logra contrarrestar el carácter ficto que la autoridad tributaria le atribuyó a las adquisiciones en cuestión, dado que vez que la documental aportada y la pericia contable efectuada sobre sus libros, carecen de relevancia para demostrar que no se han simulado las operaciones del modo indicado por el ente recaudador.
2. La resolución del fisco mediante la cual se determinó el impuesto a las ganancias, al detectarse el cómputo de gastos originados en ocho facturas emitidas por el supuesto proveedor, quien habría prestado su nombre al sólo efecto de facturar operaciones no realizadas por el mismo, resulta ajustada a derecho, pues el contribuyente no probó fehacientemente la real existencia de esa operatoria, por lo que se impugnaron los gastos.
3. Si los instrumentos acompañados por el contribuyente no resultaron aptos para determinar las operaciones comerciales realizadas, resulta aplicable el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto que si bien la hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación o individualizar a su verdadero beneficiario.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Igual Sentido

[Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV, “Carlos Boero Romano SAI y C c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 22/12/2015, AR/JUR/66978/2015.](#)

(*) Información a la época del fallo

4. La sanción por defraudación, respecto del IVA y del Impuesto a las Ganancias, aplicada por el fisco en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683, debe ser confirmada, pues se encuentra acreditada la importante divergencia que hace presumir la conducta dolosa, sin que el contribuyente haya logrado desvirtuar dicha presunción.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Igual Sentido

[Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala V, “Frio Sur S.R.L. c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 26/04/2016, AR/JUR/19384/2016.](#)

(*) Información a la época del fallo

5. La atribución de responsabilidad solidaria al director de una sociedad por la deuda tributaria determinada a ésta última, resulta procedente, pues el acto de determinación del responsable solidario se dictó una vez vencido el plazo de quince días hábiles previsto en la ley 11.683, máxime cuando aquel no se hace cargo de rebatir el argumento con relación que integraba el órgano que se encontraba a cargo de la administración de la sociedad, era el representante legal de la empresa y participaba activamente en su giro comercial.

Texto Completo:

11998/2018

2ª Instancia. - Buenos Aires, mayo 10 de 2018.

Considerando:

1º) Que, a fs. 919/930, el Tribunal Fiscal de la Nación, resolvió: a) rechazar la nulidad articulada por la actora, con costas; b) confirmar las resoluciones de la AFIP-DGI en virtud de las cuales se determinó el impuesto a las ganancias por los períodos 2007 y 2008, el IVA, por los períodos fiscales abril, noviembre y diciembre de 2007 y el impuesto a las salidas no documentadas —períodos septiembre de 2007 y enero y abril de 2008 y c) confirmar las multas impuestas en los términos de los arts. 46 y 47, inc. b, de la ley 11.683 con relación al IVA, período abril de 2007, y ganancias, período 2007, dejados de ingresar.

Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

a) En cuanto a la cuestión de fondo, la documentación analizada no permitía desde el punto de vista comercial, verificar el servicio prestado y/o su magnitud. Y esas razones restaban eficacia a la pericial producida puesto que, lejos de acercar otros datos, generaban mayores dudas.

b) Era la concurrencia de varios factores precisos y concordantes los que llevaban a formar la convicción de hallarse en presencia de operaciones fraguadas para disminuir la carga fiscal que le correspondía soportar.

c) Teniendo en cuenta lo resuelto en cuanto a la impugnación de la materialidad de las operaciones declaradas, correspondía confirmar el ajuste practicado en salidas no documentadas dado que no se había demostrado que las erogaciones efectuadas se realizaran para obtener, mantener y/o conservar ganancias gravadas.

d) En cuanto a la sanción aplicada respecto del IVA y el impuesto a las ganancias, período 2007 y los intereses, correspondía confirmarlos.

e) Con respecto a la responsabilidad solidaria imputada al Sr. Manfredi, no se advertía que la resolución apelada resultara incausada o con falta de motivación, por lo que correspondía rechazar el planteo de nulidad.

f) Dado que Manfredi integraba el órgano que se encontraba a cargo de la administración de la sociedad, era el representante legal y participaba activamente en el giro comercial de Numen Insight no podía abstraerse de la responsabilidad generada por el incumplimiento de obligaciones tributarias durante su gestión, por lo que los argumentos vertidos en los recursos deducidos resultaban ser meras manifestaciones dogmáticas carentes del debido respaldo probatorio para desvirtuar las conclusiones del Fisco.

g) En virtud de lo expuesto, y en la medida en que la actora no había demostrado circunstancia alguna que, a tenor de las consideraciones desarrolladas, permitiera excusarla de responsabilidad, correspondía confirmar las resoluciones apeladas de IVA, Ganancias y Salidas no documentadas, en cuanto extienden su responsabilidad personal y solidaria respecto a la deuda de la contribuyente Numen Insight en los términos de la ley 11.683, como asimismo los intereses y las multas impuestas.

2º) Que, contra dicha resolución apeló la actora y expresó agravios a fs. 953/977, contestado a fs. 981/995.

La actora efectuó los siguientes planteos:

a) Se agravió en cuanto a la confirmación de la determinación de los tributos. Sostuvo que no se puede ser responsable por los hechos que lleva adelante un proveedor con el que nada tiene que ver, sino que el trato es meramente comercial.

b) Manifestó que se encuentra acreditada la existencia del proveedor y la veracidad de las operaciones y que las pruebas fueron valoradas arbitrariamente.

c) Afirma que la prestación del servicio fue llevada a cabo y que se encuentra debidamente registrado.

d) En cuanto a la responsabilidad solidaria atribuida al Sr. Manfredi manifestó que ello está supeditado al incumplimiento de los deberes impositivos y a la circunstancia de que los contribuyentes verdaderos no hayan cumplido la intimación administrativa del pago de sus obligaciones.

e) Cuestionó la multa aplicada. Consideró que el Fisco no acreditó la intención defraudatoria.

f) En forma subsidiaria, y para que el caso de que se considerase que la conducta no encuadra en el art. 46, sino en el 45 de la ley 11.683, expresa que el error excusable es una causal eximente de sanción, y por ello debería dejarse sin efecto.

g) A fs. 936, apeló los honorarios regulados a los letrados del Fisco por altos y a fs. 937 éstos los cuestionaron por bajos.

3º) Que, en cuanto a la cuestión referida a la determinación de los tributos, conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal en el IVA 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.

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 sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 “ADM Argentina SA c. EN —AFIP-DGI-Resol. 24/2008 25/2008 DV Dy R s/ Dirección General Impositiva”, sent. 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) CS R.O. “Molinos Río de la Plata SA c. EN —AFIP-DGI Resol. 68/2010 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, del 25 de agosto de 2015).

4º) Que, tal como lo dispone el art. 33 de la ley 11.683 (t.o. vigente): “...todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas”.

En el caso de autos, esas registraciones no se encuentran respaldadas por la documentación pertinente en la medida que las facturas fueron impugnadas.

5º) Que, cabe precisar que en materia de prueba, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 328:53).

Frente a los elementos aportados por el ente fiscal, pierden credibilidad las operaciones denunciadas y es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de probar la existencia real de aquéllas, lo que no ha

sucedido en autos.

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c. DGI”, sent. del 21 de agosto de 2013).

Adviértase que la cuestión central que aquí se debate —y que resulta de los expuestos argumentos de los actos impugnados— no refiere a las formalidades de los comprobantes examinados ni a la operatoria llevada a cabo, sino a la concreta verificación de la capacidad de los sujetos para disponer de la mercadería que se dijo objeto de las respectivas transacciones comerciales y que habrían generado el derecho al cómputo del crédito fiscal reclamado.

Teniendo en cuenta ello, corresponde precisar que la prueba producida por la accionante no logra contrarrestar el carácter ficto que la autoridad tributaria le atribuyó a las adquisiciones en cuestión.

Ello es así, toda vez que la documental aportada y la pericia contable de fs. 858/863, efectuada sobre los libros de la actora, carecen de relevancia para demostrar que, en el caso, no se han simulado las operaciones del modo indicado por el ente recaudador en las resoluciones impugnadas, máxime cuando este último se ocupó de probar e individualizar aquellos extremos que las tornaban carentes de credibilidad.

Sobre esa base la actora no ha logrado rebatir los argumentos sostenidos por el Fisco y no ha aportado elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica, extremos que constituyen el fundamento del IVA (Fallos: 314:745) y, consecuentemente, del crédito fiscal reclamado. Máxime si se tiene en consideración que aquélla no desvirtuó los hechos y fundamentos sobre los que la fiscalización actuante efectuó el ajuste, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera del proveedor impugnado (confr. causas “ADM” y “Molinos Río de la Plata”, cit.).

Tampoco ha logrado rebatir debidamente los fundamentos desarrollados por el Tribunal Fiscal referentes a las anomalías detectadas en los libros y registros en que se basó la pericia ofrecida.

6°) Que, en cuanto a la determinación en el impuesto a las ganancias, se detectó el cómputo de gastos originados en ocho facturas emitidas por el supuesto proveedor Expert Group SRL —quien habría prestado su nombre al sólo efecto de facturar operaciones no realizadas por el mismo gestión de ventas y cesión temporal de consultores de sistemas informáticos— razón por la cual la documentación resultó impugnada.

La actora no probó fehacientemente la real existencia de esa operatoria por lo que se impugnaron los gastos en el impuesto a las ganancias.

7°) Que, la valoración efectuada por el Tribunal Fiscal, por tratarse de una cuestión de hecho y prueba excede en la especie la jurisdicción de la alzada atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta y toda vez que del ejercicio por dicho organismo de sus facultades propias de apreciar los hechos no surge que hubiera mediado un error de magnitud suficiente para apartar la aplicación del mentado principio, razón por la que cabe tener por válidas las conclusiones a las que el a quo arribó respecto de los hechos probados.

No cabe hacer excepción cuando, como en el caso, la tarea axiológica del órgano jurisdiccional no se exhibe como errónea al haber valorado con detenimiento el conjunto de pruebas que obran en la causa de modo acorde con los principios de la sana crítica.

8°) Que, cabe señalar al respecto que la actora sólo disiente con la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación. Al ser ello así, no luce suficientemente fundada la arbitrariedad que predica de la solución adoptada por este Tribunal, importando la presentación recursiva una mera discrepancia con lo decidido.

En efecto, tal como se señaló anteriormente, la actora no rebatió debidamente los fundamentos del Tribunal Fiscal referido a las irregularidades de las registraciones y la falta de pruebas que permitan concluir acerca de la realidad de las operaciones invocadas.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto a la determinación del impuesto a las ganancias y al valor agregado.

9º) Que, en cuanto a la determinación respecto del impuesto a las salidas no documentadas, cabe señalar que este instituto ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Fallos: 323:3376).

En el caso, los instrumentos acompañados por la actora no resultaron aptos para determinar las operaciones comerciales realizadas, por lo que, en tales circunstancias, resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias ya que, tal como lo señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 326:2987, debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación —a los fines de esa norma— tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar —al tratarse de actos carentes de sinceridad— a su verdadero beneficiario.

10) Que, en relación con la cuestión atinente a la sanción por defraudación, respecto del IVA y del Impuesto a las Ganancias, cabe señalar que la configuración del ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos:

- a. la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito;
- b. un error de la víctima del ilícito; y
- c. la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

De manera tal que la figura tipificada en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento “intención”, según resulta de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

11) Que, en el caso, el Fisco consideró que la conducta tributaria de la actora encuadra en el art. 47, inc. b, de la ley 11.683, que establece una presunción de dolo para aquellos supuestos en que los datos falsos generen una divergencia importante entre lo declarado por el contribuyente y lo que realmente debió haber declarado de modo de haber ingresado al Fisco el importe del tributo en su justa medida.

En el caso de autos, la actora exteriorizó en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2007, un resultado impositivo que ascendía a la suma de \$245.482,24, mientras que considerando los ajustes efectuados por el Fisco correspondía declarar un resultado impositivo de \$704.290,24, representando un 286,9% respecto del declarado. En esa línea registró operaciones reputadas inexistentes respaldadas con facturas que resultan actos carentes de sinceridad (fs. 47).

En cuanto al IVA, la utilización de las facturas y la inclusión en la determinación de la materia imponible del crédito considerado improcedente provoca una distorsión tal que el impuesto se ha incrementado en aproximadamente un 236,71% del saldo técnico declarado (confr. fs. 176, tercer párrafo).

En tales términos se encuentra acreditada la importante divergencia que hace presumir la conducta dolosa, sin que la actora haya logrado desvirtuar dicha presunción.

Por lo expuesto corresponde confirmar la imposición de las multas.

12) Que en cuanto a la determinación de oficio efectuada al Sr. Manfredi, en su carácter de director de la sociedad, cabe señalar que el responsable solidario es aquel sujeto que, si bien no es el realizador del hecho imponible, debe responder por un mandato expreso de la norma junto con el destinatario legal tributario, en razón de tener algún nexo económico o jurídico con éste.

La sociedad es el contribuyente, es decir el sujeto obligado al pago por realizar el hecho imponible, en tanto

quienes la representan tienen a su cargo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, es decir, presentar sus declaraciones juradas y pagar el tributo allí liquidado con los fondos que administran. De no cumplir con estos deberes, deben responder con sus propios bienes por el tributo no ingresado.

13) Que, según los arts. 6° y 8° de la ley 11.683 (t.o vigente), para que proceda la responsabilidad solidaria deben darse las siguientes condiciones:

a) que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes,

b) que dicho incumplimiento le sea imputable al responsable a título de dolo o culpa.

c) que el deudor no cumpla con la intimación administrativa previa. Este último requisito tiene como fin el resguardo del crédito fiscal, porque si la ley exigiera que el incumplimiento del que se trata fuera el de la determinación de oficio firme, ello importaría un amplio lapso que tornaría en ilusoria la posibilidad del Fisco de determinar la deuda tributaria a los responsables solidarios. El mencionado artículo no requiere en ningún lado que la determinación se encuentre firme, sino que basta a los fines de la ley con el incumplimiento de la mera intimación administrativa (confr. Sala II de esta Cámara in re: “Troilo Mauro Gustavo” del 12/06/2007).

14) Que, surge del art. 8°, inc. a, de la ley 11.683 que la responsabilidad del solidario nace sólo frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador, es decir que la falta de cumplimiento por parte del deudor principal a la intimación es el hecho que habilita al organismo fiscal a extender la responsabilidad del actor. La determinación de oficio cumplida respecto de aquel a quien se quiere hacer efectiva la responsabilidad solidaria sólo se puede dictar una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal, es decir que solamente a su expiración se podrá tener por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita —en forma subsidiaria— la extensión de la responsabilidad al responsable por deuda ajena, sin que se advierta obstáculo legal alguno para que el Fisco comience el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria, aún antes de intimar de pago al deudor principal (Fallos: 327:769).

15) Que, conforme surge de los presentes autos, el 28 de octubre de 2010 se determinaron de oficio las obligaciones tributarias de la actora frente al impuesto a las ganancias y al valor agregado.

En tanto, los actos de determinación de los responsables solidarios se dictaron el 24 de julio de 2012, es decir una vez vencido el plazo de quince días hábiles previsto en la ley 11.683.

Al respecto la CSJN ha dicho que la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida. La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente “Brutti” (Fallos: 327:769). En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita en forma subsidiaria la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena.

A lo expuesto cabe agregar que la actora no se hace cargo de rebatir los fundamentos del Tribunal Fiscal con relación a que Manfredi integraba el órgano que se encontraba a cargo de la administración de la sociedad, era el representante legal de la empresa y participaba activamente en el giro comercial de Numen Insight, con lo cual no podía abstraerse de la responsabilidad generada por el incumplimiento de sus obligaciones tributaria.

Por lo expuesto y toda vez que no se ha demostrado circunstancia alguna que permita eximirlo de responsabilidad corresponde confirmar la determinación efectuada, con intereses y multa.

Por todo lo expuesto corresponde confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68, primera parte del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación).

16) Que en atención a lo establecido en los artículos 6°, 7°, 9°, 19, 37 y 38 y concordantes de la ley 21.839 y ponderando la naturaleza del juicio, el monto, la importancia de la cuestión y la entidad de las labores

desarrolladas en los exptes. Nos. 34.256; 34.257; 34.258; 36.547; 36.548 y 36.781 se elevan a la suma de pesos ... (\$...) los honorarios de la Dra. M. J. C. y a la suma de pesos ... (\$...) los de la Dra. M. V. C. V. y se reducen a la suma de pesos ... (\$...) los de la Dra. M. V. R. C.; a la de pesos ... (\$...) los del Dr. I. M. M.; a la de pesos ... (\$...) los del Dr. E. S. K.; a la suma de pesos ... (\$...) los de la Dra. M. C. L.; a la suma de pesos ... (\$...) los del Dr. C. A. M. y a la suma de pesos ... (\$...) los honorarios de la Dra. C. I. C. y se confirman los de la Dra. M. S. V. Q..

Por su actuación en esta alzada Se regulan los honorarios de la representación y dirección letrada del Fisco en la suma de pesos doscientos noventa y siete mil (\$297.000).

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 3°, incisos b), e) y g) del decreto— ley 16.638/1957 y ponderando la entidad y amplitud de las cuestiones sometidas a conocimiento del perito contador del Fisco, Se reducen —los emolumentos regulados a su favor, a la suma de pesos doscientos mil (\$200.000), quedando a cargo de Numen Insigth la suma de pesos ochenta mil (\$80.000) y a cargo del Sr. Manfredi la suma de pesos ciento veinte mil (\$120.000). Así se decide.

Los referidos emolumentos no incluyen el IVA.

17) Que, en atención a lo dispuesto a fs. 1000, pto. V, notificada a la actora el 12 de marzo de 2018, sin que dicha parte haya cumplido con la carga de liquidar y pagar la tasa de justicia correspondiente, aplíquense astreintes de \$100 diarios a partir del quinto día de la mencionada notificación hasta la fecha del efectivo cumplimiento. Así se resuelve.

Sin perjuicio de lo expuesto, a fin de no demorar el trámite del expediente y por considerar, este Tribunal, que se encuentra configurado el supuesto previsto en el punto 10, in fine, de la acordada CSJN 90/92, remítanse los autos al Representante del Fisco para que determine el monto de la tasa de justicia a exigir. Así también se decide.

Por todo lo expuesto se resuelve: a) confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68, primera parte del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación); b) elevar, reducir, confirmar y regular los honorarios de los profesionales del Fisco de conformidad con lo resuelto en el considerando 16). Regístrese, notifíquese y cúmplase con lo ordenado en el considerando 17, y devuélvase. — Jorge E. Morán. — Marcelo D. Duffy. — Rogelio W. Vincenti.

© Thomson Reuters

Voces: DETERMINACION DE OFICIO ~ DETERMINACION DEL TRIBUTO ~ FACTURA APOCRIFA ~ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ~ PROVEEDOR

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaIV)

Fecha: 19/04/2018

Partes: Leones de Bleek Saayc c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo

Publicado en: LA LEY 25/07/2018, 7

Hechos:

El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar la resolución determinativa en el impuesto al valor agregado dictada respecto de un contribuyente, al impugnar las operaciones comerciales realizadas con proveedores tachados de apócrifos. La Cámara confirmó la decisión.

Sumarios:

1. La resolución determinativa del impuesto al valor agregado dictada por la AFIP a un contribuyente debe ser confirmada, pues éste no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el fisco con relación a los proveedores impugnados, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada, siendo insuficiente remitir a la información adicional brindada por el perito propuesto por aquél relativa a la supuesta falta de normativa impositiva expresa que obligue controlar los respectivos extremos.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Igual Sentido

[Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV, “JBS Argentina SA c. dirección general impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 21/12/2017, AR/JUR/96817/2017](#)

(*) Información a la época del fallo

Texto Completo:

2ª Instancia.- Buenos Aires, abril 19 de 2018.

Considerando: 1º) Que, a fs. 336/341 vta., el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (i) rechazar la nulidad articulada por la actora, con costas; y (ii) confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas. A tal fin, manifestó que:

a) La actora tuvo ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos, sin que se advierta de qué modo fue afectada la garantía del debido proceso adjetivo, puesto que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso. En consecuencia, entendió que correspondía rechazar el planteo de nulidad;

b) El Fisco Nacional impugnó las compras efectuadas por la recurrente en el mes de junio de 2005 y en el mes mayo de 2008 con proveedores que consideró irregulares, a saber: Dos Agro SRL y Agro Argentina SRL;

c) Con relación a Dos Agro SRL, el ente fiscal puntualizó que: (i) se encuentra inscripta bajo el rubro “venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas NCP y Cultivos Industriales NCP”; (ii) el Sr. Rafael Ernesto Villalba, cónyuge de la Sra. Haydee Risolea —socia de Dos Agro SRL— manifestó desconocer esta última circunstancia, a pesar de que —según la escritura de constitución de la sociedad en cuestión— estuvo presente en dicho acto y el domicilio que consta en su documento nacional de identidad es coincidente con la sede social de la compañía; (iii) el Sr. Walter Sosa —en su calidad de socio gerente— efectuó la solicitud de impresión de las facturas emitidas por Dos Agros SRL en la imprenta de Gabriela Alejandra Flaquer aunque el modelo aportado por esta última no condice con el comprobante exhibido y acompañado por la fiscalizada; (iv) la sociedad no aportó información relativa al contrato de locación del inmueble ubicado en el domicilio fiscal

declarado ni los libros IVA Ventas y Compras; (v) la firma no registra actividad posterior al año 2005 en que fue dada de baja del registro de Operadores de Granos; (vi) el socio gerente carecía de capacidad económica al momento de adquirir las cuotas partes de la sociedad y manifestó desconocer el movimiento comercial de la firma así como el importe que había abonado por las cuotas partes; (vii) la sociedad no contó con personal ni fue titular de automotores o propiedades que permitan presumir su capacidad contributiva; (viii) carece de capacidad operatoria para realizar las operaciones informadas; (ix) no fue localizada en su domicilio fiscal ni en los alternativos; (x) no presentó declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias, ni en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y sí lo hizo respecto al Impuesto al Valor Agregado (“IVA”) correspondiente a los períodos 11/03 a 01/05, exponiendo una relación débito/crédito inferior a 1; (xi) no registra pagos ni practicó retenciones en concepto de Impuesto a las Ganancias, IVA y/o Regímenes de Seguridad Social; y (xii) se encuentra incluida en la Base APOC, dada de baja por la DAFE desde el 02/05/05 e inhabilitada para imprimir facturas desde el 30/06/2005;

d) Respecto a Agro Argentina SRL, el organismo recaudador verificó que: (i) el contrato de alquiler de la planta de acopio declarada por la firma es apócrifo con lo cual le fue posible identificar el lugar físico en el cual habría desarrollado su actividad; (ii) gran parte de sus ventas fueron efectuadas en carácter de productor, sin declarar inmuebles rurales propios o de terceros, ni maquinarias agrícolas, así como tampoco retenciones del Impuesto a las Ganancias por contrataciones de servicios o arrendamiento de campos, lo que acredita la falta de justificación del origen de los granos comercializados como productor; y (iii) la planta de acopio declarada posee una capacidad máxima estimada de 2000 toneladas, circunstancia que no permite explicar el movimiento de granos declarado por el contribuyente;

e) El Fisco Nacional entendió que los proveedores impugnados carecen de la capacidad económica, financiera y operativa necesaria para llevar a cabo en forma personal las operaciones de venta aquí involucradas;

f) La actora no logró demostrar el circuito comercial desplegado para tener por existentes las operaciones impugnadas, en tanto no acreditó la realización por parte de los proveedores de las operaciones cuestionadas y, en consecuencia, no podría la recurrente computar el crédito fiscal proveniente de aquéllas;

g) El ente fiscal colectó serios indicios que ponen en duda la verdadera vinculación con los proveedores indicados por la recurrente en la realización de las operaciones, así como que le hayan provisto la cantidad de cereales que surge de los comprobantes que respaldarían las operaciones;

h) Resulta llamativo que la firma Dos Agro SRL se encuentre inscripta bajo la actividad de “venta al por mayor en comisión o consignación” puesto que no habría facturado la mercadería en tal calidad;

i) En el cheque N° ..., con el que se habría pagado la mercadería presuntamente adquirida a Dos Agro SRL, puede leerse una nota que reza “favor de reponer este cheque. Atte. Juan José Altamirano”, empleado de la firma OLCA SAIC, quien negó conocer a Dos Agro SRL;

j) La actora no pudo rebatir la afirmación del organismo recaudador relativa a que la mayoría de las ventas efectuadas por Agro Argentina SRL fueron como productor mientras que en las facturas figuraba que actuaba como comisionista, consignatario de uno o varios productores. Por lo demás, las cartas de porte involucradas no guardaban adecuada cronología y en las copias de los cheques no figura el nombre del apoderado de la firma allí inserta;

k) Ninguna de las observaciones señaladas por el ente fiscal fue aclarada por la prueba pericial contable que se limitó a enumerar el registro de los documentos en los libros del contribuyente, circunstancia que no acredita de modo fehaciente que las operaciones cuestionadas hayan sido realmente realizadas;

l) No correspondía hacer mérito de las manifestaciones efectuadas en el acápite IV, puntos A al D por el perito propuesto por la actora por cuanto refieren a puntos periciales que no fueron oportunamente solicitados;

m) Los agravios de la actora, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional respecto de la impugnación de las operaciones supuestamente celebradas con los proveedores aquí involucrados; y

n) Nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre la base de documentación que

presenta inconsistencias e irregularidades en su aspecto material, máxime si se vincula con un crédito fiscal justificado en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente demostrada.

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, la actora interpuso recurso de apelación a fs. 345 y expresó agravios a fs. 347/361 vta., que fueron contestados por el Fisco Nacional a fs. 377/385 vta.

En primer término, pone de resalto que la decisión apelada refiere a incoherencias e irregularidades de la documentación relativas a las operaciones impugnadas que no constituye materia de controversia.

Indica que el pronunciamiento es arbitrario por cuanto omitió considerar la totalidad del material probatorio que había aportado, a saber: facturas de compra; su validación ante la AFIP; cartas de porte amparando la recepción de la mercadería y tickets balanza; pagos efectuados mediante cheques cruzados y/o transferencias bancarias, con sus correspondientes débitos; documentación legal de los proveedores; y certificado fiscal para contratar con el Estado.

Destaca que el Tribunal Fiscal señaló que la facturación y la prueba aportada no tenía entidad suficiente para generar crédito comercial y, al mismo tiempo, afirmó que la documentación acompañada validó las operaciones comerciales con los proveedores cuestionados.

Manifiesta que las compras impugnadas y el efectivo transporte y entrega de la mercadería involucrada quedaron demostrados a través de los documentos glosados en la causa y el informe emitido por Cargill.

Alega que la consulta a las bases informáticas del Fisco Nacional a fin de corroborar la autorización de impresión y la falta de incorporación en la base APOC resulta suficiente para acreditar la validez de las operaciones cuestionadas.

Pone de resalto la falta de normativa que indique qué debe hacer un contribuyente para validar la existencia real de un proveedor y afirma haber dado estricto cumplimiento a lo dispuesto por las resoluciones generales (AFIP) 1547/2003, 1817/2005 y 2854/2010 y a la Resolución Conjunta 335/2005 - 317/2005 y RG 1800/2005.

Precisa que respecto de la compra de mercadería a Dos Agro SRL acompañó constancia de recepción a través de la carta de porte nro. ... y del débito bancario de la cancelación de la factura. Asimismo, puntualiza que la venta de pellet de soja se corresponde con la actividad “cultivos industriales” bajo la cual se encontraba inscripta ante la AFIP. Con relación a la falta de correspondencia del comprobante emitido por Dos Agro SA y el modelo aportado por la imprenta, alude al control de la respectiva factura efectuado a través del sistema informático de la AFIP. En lo atinente a la leyenda inscripta al dorso del cheque cancelatorio de la compra, remite a las constancias bancarias que acreditarían su efectivo pago.

Respecto a Agro Argentina SRL refiere a la recepción de la mercadería mediante diferentes cartas de porte con la confirmación de Cargill SA que se ajustan a los volúmenes adquiridos por la actora; a los débitos bancarios por los pagos de las facturas; a la constancia de inscripción ante la AFIP del socio gerente de la firma; a la habilitación municipal y al certificado fiscal para contratar 272/018880/2007 que acredita la inexistencia de deudas líquidas y exigibles impositivas y/o de los recursos de la seguridad social.

Pone de resalto que las ventas fueron efectuadas por el proveedor en carácter de acopiador/consignatario. Precisa que la ausencia del nombre del apoderado de Agro Argentina SRL al dorso de los cheques no constituyó impedimento alguno para su cobro ni para su validez.

Se agravia de la inversión de la carga de la prueba y sostiene que el Fisco le incumbía probar la inexistencia o falta de veracidad de las operaciones. En ese sentido, alega que, ante la acreditación de la compra, el transporte, la entrega y el pago de la mercadería, la demandada no debía precisar de manera indiciaria o presuntiva las razones por las cuales las operaciones fueron consideradas irreales o simuladas.

Indica que la falta de regularidad fiscal del proveedor y su capacidad económica resulta ajena al ámbito de control del contribuyente y excede el margen de prudencia y buena fe que debe exigir en las operaciones comerciales. Cita jurisprudencia aplicable.

Esgrime que la falta de localización de los proveedores cuestionados y el incumplimiento de sus obligaciones

fiscales comportan circunstancias que le son inoponibles y por ende no pueden ser utilizadas en su contra.

Asevera que resulta incompresible que el a quo haga pesar sobre la actora la falta de capacidad económica y financiera real y/o la inexistencia de estructura contable, administrativa y/o comercial de los proveedores impugnados.

Reseña el informe pericial y pone de relieve que el Tribunal Fiscal omitió considerar que las consideraciones del perito propuesto por la actora —que el a quo omitió valorar— responden a “cualquier otro dato de interés para la presente causa” incluido en los puntos periciales que, además, no fue impugnado por la AFIP.

A fs. 365, obra la regulación de honorarios a favor de la representación legal del Fisco Nacional y de su perito contador que fueron apelados por altos a fs. 366/366 vta. El ente fiscal replicó la apelación a fs. 375/375 vta.

3°) Que, el art. 86 de la ley 11.683 contempla que, en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá la cuestión teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que se hace en la sentencia de los hechos.

Por ello, la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que el Tribunal a quo hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Sala, in re, “Clement S.C.A.”, sent. del 10/11/1998; entre muchas otras).

4°) Que, cabe adelantar que los cuestionamientos esgrimidos por la impugnante no logran desvirtuar los fundamentos expuestos por el a quo en el pronunciamiento apelado.

Al respecto, es dable destacar que, conforme surge del informe final de inspección, Dos Agro SRL: a) no posee empleados, inmuebles ni automotores; b) su socio gerente, el Sr. Benjamín Walter Sosa, desconoció el manejo comercial de la firma, la adquisición de las cuotas sociales y el importe abonado a la cedente, Sra. Risolea; c) el Sr. Rafael Ernesto Villalba, cónyuge de la Sra. Risolea, negó que esta última haya desarrollado actividad alguna vinculada con el agro y la constitución de la sociedad Dos Agro SRL del que la Sra. Risolea habría sido socia según el contrato social. Posteriormente, rectificó sus dichos mediante carta documento; d) no aportó la documentación oportunamente requerida (contrato de locación del inmueble ubicado en el domicilio declarado como fiscal, libros IVA compras y ventas, detalle de la actividad de la firma que resulta inexistente con posterioridad a 2005); e) el socio gerente carecía de capacidad económica para adquirir las cuotas sociales al momento de la referida transacción; f) no posee de capacidad operativa para la realización de las operaciones informadas; g) se encuentra incluida en la base APOC desde el 21/08/2008; h) el modelo de comprobante aportado por la imprenta informante no se condice con el comprobante exhibido y aportado por la actora; i) no fue localizada en su domicilio fiscal ni alternativos; j) no presentó declaraciones juradas ni registra pagos respecto del Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta ni Bienes Personales Participaciones Societarias; y k) presentó declaraciones juradas en el IVA desde el 11/2003 hasta 01/2005, de las que surge una relación de débito/crédito fiscal inferior a 1 (fs. 292/312 del cuerpo principal Impuesto al Valor Agregado cuerpo II).

En lo atinente a Agro Argentina SRL, la fiscalización precisó que: a) no fue localizada en el domicilio fiscal declarado; b) el contrato de alquiler de la planta, por medio del cual la compañía fue habilitada para operar como acopiador en el Registro de Operadores de Granos, es apócrifo, de modo que no se pudo verificar el lugar físico en el que habría efectuado el almacenamiento de los granos que declara; c) gran parte de sus ventas fueron efectuadas en carácter de productor pero la entidad no declara inmuebles rurales propios o de terceros y/o maquinarias agrícolas y tampoco practicó retenciones en el Impuesto a las Ganancias por contrataciones de servicios o arrendamientos de campos, circunstancia que acredita la falta de justificación del origen de los granos comercializados; y d) la planta de acopio visitada por los funcionarios de la AFIP-DGI posee una capacidad máxima estimada de 2000 toneladas, extremo que no permite explicar el movimiento de granos declarado por el

contribuyente (fs. 308/309 del cuerpo principal Impuesto al Valor Agregado cuerpo II).

En este contexto, la inspección actuante concluyó que los proveedores carecían de capacidad económica, financiera y operativa necesaria para llevar a cabo en forma personal las operaciones de ventas impugnadas. Puntualmente, calificó a los sujetos involucrados como “usinas” que operan en forma marginal en el mercado de cereales a modo de “blanqueadores” de operaciones realizadas por los denominados “valijeros” (fs. 309 del cuerpo principal Impuesto al Valor Agregado cuerpo II).

En oportunidad de dictar la resolución determinativa de oficio, el Fisco reseñó los datos colectados por la fiscalización y aseveró que aun cuando las facturas cumplan con los requisitos formales exigidos, es necesario corroborar la realidad fáctica de las operaciones (fs. 52 vta./53). En esa misma línea argumental, aseveró que los proveedores en cuestión no contaban la capacidad ni estructura financiera y administrativa que le permitiese llevar adelante las operaciones incluidas en las facturas aquí involucradas (fs. 56 vta.).

5°) Que, cabe precisar que, en materia de prueba, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Frente a los elementos aportados por el ente fiscal, pierden credibilidad las operaciones denunciadas y es el contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones de probar la existencia real de aquéllas, lo que no ha sucedido en autos.

Ahora bien, respecto a la prueba ofrecida por la parte actora ante el Tribunal Fiscal, corresponde señalar que:

(i) Según lo informado por Cargill, en 2008 se realizaron operaciones de entrega de soja en la localidad de Alvear, Rosario (provincia de Santa Fe) y las constancias de recepción de mercadería adjuntas al oficio eran auténticas y condecían con sus registros (fs. 15/36, 79/100 y 204);

(ii) La municipalidad de Villa Allende indicó que la firma Agro Argentina SRL estuvo inscripta ante dicho municipio entre el 05/07/2007 y el 25/08/2008, con el legajo n° 6942 y rubro “compra venta consignación cereales” (fs. 211);

(iii) Las declaraciones testimoniales de los contadores públicos vinculados a la actora dan cuenta de los controles efectuados por la recurrente respecto de los proveedores y puntualizan que a Dos Agro SRL se le requirió constancia de inscripción ante la AFIP, CM01 Ingresos Brutos y estatuto mientras que a Agro Argentina SRL le habrían solicitado, además, la habilitación municipal, una acreditación bancaria, constancia de inscripción de uno de los socios y copia de un certificado fiscal para contratar emitido por la AFIP. Asimismo, informan que se habría realizado el control de validez de comprobantes en la página web del organismo fiscal (fs. 232 y 234);

(iv) Los testimonios de los dependientes de la actora, Sres. R. M. F. y L. A. S., afirman haberse contactado con “un señor Sosa”, para concretar la operación de compra con Dos Agro SRL a quien habrían conocido por referencia de la firma Olca SAIC. Indican que solicitaron y analizaron toda la documentación legal e impositiva exigible. Asimismo, el Sr. S. agrega que Agro Argentina SRL le vendía soja a la recurrente entregándola en forma directa a Cargill (fs. 257/261 vta.);

(v) La prueba pericial contable únicamente ratifica los datos de las operaciones que surgen de los registros contables y la documentación respaldatoria en poder de la actora referida a las compras impugnadas. Asimismo, detalla las retenciones impositivas practicadas e indica que Leones de Bleek SAAYC cumplió con la normativa fiscal vigente para validar las facturas cuestionadas y para efectuar los pagos correspondientes. Por su parte, el perito propuesto por la contribuyente dejó asentado que no existe legislación que obligue al adquirente a controlar la capacidad y estructura económica financiera y administrativa de sus proveedores y/o a rectificar o modificar el tratamiento impositivo otorgado a una determinada operación ante la inclusión en la Base APOC del vendedor. Por último, especificó que Agro Argentina SRL se encuentra inscripta bajo el rubro “Venta al por

mayor en comisión o consignación de cereales (incluye arroz) oleaginosas y forrajeras excepto semillas” mientras que Dos Agro SRL declara como actividad la “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas NCP”, información que —según alega— resulta consistente con los conceptos facturados a la actora (fs. 276/290); y

(vi) A fs. 296 se dio por decaído el derecho a la producción de la prueba informativa no agregada.

A partir del análisis de la prueba colectada, cabe concluir que la actora no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco con relación a los proveedores impugnados, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada (CSJN, A. 119.XLIX, “ADM Argentina SA c. EN - AFIP - DGI - Resol. 24/08, 25/08 (DV DyR2) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 10/03/2015 y 848/2014 (50-M) ICS1, “Molinos Río de la Plata SA c. EN - AFIP - DGI resol. 68/10 (GC) y otros/ s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 25/08/2015); siendo insuficiente remitir a la información adicional brindada por el perito propuesto por la actora relativa a la supuesta falta de normativa impositiva expresa que obligue controlar los referidos extremos.

En este sentido, es preciso aclarar que no se trata de hacer cargo a la recurrente de los efectos del incumplimiento de su proveedor sino de exigirle que acredite la supuesta existencia de las operaciones en cuestión en función de los cuestionamientos del Fisco Nacional.

Tal como lo tiene dicho esta Sala, “cuando se dan en forma concomitante una serie de hechos comprobados, graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez y la existencia de las operaciones, corresponde a la contribuyente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor y de los bienes y servicios vendidos que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a su nombre” (“Bisi SRL [TF 27.386-I] c. DGI”, sent. del 12/06/2014).

Por lo demás, la documentación incorporada a las presentes actuaciones resulta insuficiente para contrarrestar los restantes elementos que demuestran que Dos Agro SRL y Agro Argentina SRL son, en realidad, proveedores ficticios o para acreditar, per se, la realidad del aspecto cuestionado de las operaciones aquí involucradas (conf. doctrina de la Sala II de esta Cámara, in re, “Frimsa SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 15/12/2015).

En efecto, y respecto al circuito de pagos, los agravios expresados por la recurrente no logran rebatir las consideraciones del a quo con respecto al cheque n° ..., vinculado con la compra a Dos Agro SRL, y a la falta de consignación del nombre del apoderado en los cheques presuntamente endosados por Agro Argentina SRL a favor de S&C Inversiones Sociedad de Bolsa SA (conf. fs. 340/vta./341 y fs. 180/192 del Cuerpo Principal Impuesto al Valor Agregado). En este punto, corresponde señalar que el Sr. Juan José Altamirano, empleado de la firma Olca SAIC, manifestó desconocer a Agro Argentina SRL y a Dos Agro SRL (fs. 262/262 vta.); extremo ratificado por el informe emitido por el presidente de Olca SAIC obrante a fs. 273 que no permite justificar el motivo de la intervención del Sr. Altamirano en el cheque glosado a fs. 114 del cuerpo principal IVA emitido para el pago de la mercadería presuntamente adquirida a Dos Agro SRL.

Asimismo, cabe destacar que, ante la gravedad de los indicios expuestos por el Fisco Nacional para sustentar el ajuste, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábiles por sí solos para tener por acreditada la existencia de las operaciones que allí se consignan (conf. CSJN, S.31.XLVII., “Stop Car SA [TF 26.815-I] c. DGI”, sent. del 21/08/2013 y F. 48. XLVII., “Floriner SA [TF 24.275-1] c. DGI”, sent. del 10/12/2013).

En similar sentido, se ha dicho que “el mero cumplimiento de requisitos de orden formal (tales como la inscripción ante el ONCCA, la emisión de facturas o el hecho de figurar en otros instrumentos comerciales) no habilita per se el cómputo del crédito fiscal emanado de las facturas emitidas por el proveedor impugnado” (conf. Sala II, in re, “Frimsa SA”, supra citada).

Idéntico temperamento corresponde adoptar respecto del certificado fiscal para contratar, pues es insuficiente para desvirtuar la falta de capacidad económica a la que refiere la demandada. En efecto y conforme

surge del documento obrante a fs. 124, “la emisión del presente certificado no enerva las facultades de verificación y determinación de esta Administración Federal”.

Así pues, corresponde rechazar los agravios de la actora pues, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

En conclusión, las razones expresadas por la actora en su memorial no refutan en debida forma los argumentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión impugnada, por lo que corresponde confirmar el ajuste practicado, con costas, en ambas instancias, a la vencida (art. 68, Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación).

6°) Que, en lo que refiere a los emolumentos regulados a favor de la representación del Fisco Nacional (fs. 365) —recurridos por altos (fs. 366)—, y en atención a lo establecido en los artículos 6°, 7°, 9°, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839 y sus modifs., se confirman los honorarios fijados por el Tribunal Fiscal a favor del doctor C. M. y M. G. M. en su carácter de letrado patrocinante y apoderada del Fisco Nacional, respectivamente.

Asimismo, en lo que refiere a los emolumentos regulados a favor del perito contador interviniente por la parte demandada, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 3° del decreto-ley 16.638/1957, se confirma el importe fijado por dicho concepto a favor del C.P. M. Á. T.

7°) Que, por la actuación en la alzada, se fijan los honorarios de los profesionales intervinientes por la parte demandada en la suma de pesos ... (\$...) (art. 14, ley 21.839). Se deja constancia de que el monto regulado no incluye el IVA.

En función de todo lo expuesto, se resuelve: a) confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto ha sido materia de agravio, con costas en ambas instancias a la actora vencida (art. 68, Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación); b) confirmar los honorarios regulados a fs. 365; y c) fijar los honorarios de los profesionales intervinientes por la representación fiscal en esta instancia de conformidad con lo dispuesto en el considerando 7°. Regístrese, notifíquese y devuélvase. — Marcelo D. Duffy. — Jorge E. Morán. — Rogelio W. Vincenti.

© Thomson Reuters

Voces: COMPUTO DE CREDITO FISCAL ~ COSTAS ~ COSTAS AL VENCIDO ~ CREDITO FISCAL ~ DETERMINACION DE OFICIO ~ DETERMINACION DEL TRIBUTO ~ EXCEPCION DE NULIDAD ~ FACTURA ~ FACTURA APOCRIFA ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ~ INDICIO ~ NULIDAD ~ PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ~ PROVEEDOR

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala A(TFiscal)(SalaA)

Fecha: 04/09/2017

Partes: Cerealera del Litoral S.A. s/ recurso de apelación

Publicado en: La Ley Online

Hechos:

Con motivo de la impugnación de facturas de ciertos proveedores, el fisco nacional procedió a determinar de oficio la obligación del contribuyente frente al impuesto al valor agregado. Deducido recurso de apelación, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó la resolución determinativa cuestionada.

Sumarios:

1. La resolución por la cual se determinó de oficio el impuesto al valor agregado a un contribuyente debe confirmarse, pues el organismo fiscal impugnó las operaciones con ciertos proveedores sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como el desconocimiento de las operaciones por parte de alguno de los proveedores, cartas de porte que indican como origen del cereal localidades distintas de donde los proveedores alquilaban las plantas de silos, socios gerentes del proveedor que no se conocen entre sí, transportistas que niegan haber efectuado el transporte de la mercadería, que, en su conjunto, llevan a concluir la inexistencia de las mismas.
2. La alegada contradicción en el accionar del fisco nacional que, por un lado impugna el impuesto al valor agregado las operaciones con determinados proveedores, mientras que, por el otro lado, no efectúa ajuste alguno en el impuesto a las ganancias por tratarse de gastos necesarios para el desarrollo de la actividad del contribuyente, debe ser rechazada, pues resulta lógico que no se realice impugnación en el último tributo, dado que no se controvierte las existencias físicas de cereal sino que lo que se cuestiona es la identidad del proveedor.
3. De la economía propia del impuesto al valor agregado surge la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”, lo que implica que para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material —existencia de las operaciones— y formal —discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal—.
4. Si la nulidad no fue articulada como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, no corresponde una imposición de costas autónoma.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Igual Sentido

[Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala III, “Moritz, Adolfo \(TF 22.898I\) c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 09/10/2014, AR/JUR/50231/2014; Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, “Cooperativa 2001 de Vivienda, Crédito y Consumo Limitada s/ apelación”, 16/03/2017, AR/JUR/37459/2017](#)

(*) Información a la época del fallo

5. Las costas derivadas del rechazo de los planteos de nulidad articulados por el contribuyente deben imponerse al vencido, pues si los argumentos plasmados por el nulidicente constituyen jurídicamente la articulación de la cuestión de previo y especial pronunciamiento, por lo que debe estarse a los principios rectores del art. 68 y cc. del Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación (del voto en disidencia parcial del Dr. Buitrago).

Texto Completo:

Causa N° 34.900-I

Buenos Aires, septiembre 4 de 2017.

El doctor Buitrago dijo:

I. Que a fs. 35/52 y fs. 756/776 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones suscriptas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Paraná de la AFIP-DGI, de fechas 25 de abril de 2011 y 18 de diciembre de 2012, respectivamente. Por las primeras de ellas se determinó de oficio la obligación tributaria del recurrente en el Impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 10/06 a 02/08, con más los intereses resarcitorios. Asimismo, a través de la Resolución N° 96/2012, se determinó el ajuste en el Impuesto al valor agregado para los períodos fiscales 04/06 a 11/06, 03/08 a 09/08, con más los intereses resarcitorios y se le aplica una multa en los términos del artículo 46 y 47 inciso a) de la ley 11.683.

En primer lugar, la actora plantea la nulidad de las resoluciones apeladas por poseer un vicio en la causa y no encontrarse debidamente motivado.

Al respecto, señala que los actos administrativos apelados carecen de un soporte fáctico real y verificable que lo sustente y que su fundamentación es solo formal como contradictoria.

Con respecto al fondo de la cuestión resalta que la empresa cumplió siempre con sus obligaciones fiscales y que las operaciones que el Fisco Nacional pretende tildar de apócrifas resultan ser reales y realizadas con contribuyentes también ciertos y reales. Dice que se cumplen en todas ellas con la bancarización de los pagos, como así también, la retención de los Impuestos correspondientes a las mismas.

Explica que no sólo cumplió con las normas legales y fiscales que hace a la contratación sino que tomó los máximos recaudos posibles para la verificación del cumplimiento fiscal los proveedores.

Agrega que previo a la relación comercial con los sujetos cuestionados, la empresa procedió a requerir de dichas personas no sólo la documentación que exigen las normas fiscales sino incluso mucha otra mas, conforme surge de la documental acompañada en sede administrativa.

Enfatiza que una vez verificada la documentación realizó las compras de cereales y realizó con los proveedores las operaciones que se encuentran reflejadas en su contabilidad y que, al momento de las mismas éstos estaban perfectamente autorizados por el organismo para comerciar, habiendo sido dados de alta como contribuyentes en los registros y padrones de la AFIP-DGI así como también incluidos en el Registro de Operadores de Granos.

En cuanto a los pagos de las operaciones cuestionadas, destaca que las mismas se hicieron mediante transferencias bancarias de la empresa hace ellos, utilizando el sistema Datanet y a través de los CBU correspondientes a cada cuenta.

Señala que el argumento del fisco es contradictorio, toda vez que del Informe final de inspección obrante en los antecedentes administrativos de la presente causa surge que las operaciones aquí cuestionadas han sido respaldadas con documentales que demuestran la realización de operaciones comerciales; tratándose de gastos necesarios para el desarrollo de la actividad se concluye que corresponden a la fuente generadora de ingresos gravados y son admitidos como cómputo de compras en el impuesto a las ganancias por tratarse de un insumo necesario y generador de venta gravado.

En relación a la sanción aplicada, se agravia por considerar que los ajustes practicados que constituyen la base de la misma resultan improcedentes, en consecuencia, al no verificarse infracción alguna, no se puede concluir que exista perjuicio fiscal en tanto no se habría producido el tipo infraccional imputado.

Entiende que el ajuste fue practicado sobre base presunta toda vez que a los fines de tipificar a las facturas impugnadas como apócrifas lo hace en base a indicios y presunciones, por lo que al aplicar las presunciones contenidas en el artículo 47 se estaría haciendo funcionar otra presunción, estando vedado el organismo recaudador para proceder en tal sentido.

Destaca que la figura infraccional contemplada en el artículo 46 requiere para su configuración que se

encuentre probado la existencia de dolo en el accionar del contribuyente, no existiendo en el caso elemento alguno para poder sostener que la conducta del contribuyente resulta ser dolosa.

Subsidiariamente, peticiona que se reduzca la misma al mínimo legal en atención a las circunstancias de hecho y derecho que rodean a la presente causa.

Finalmente, cita jurisprudencia, ofrece prueba documental, informativa, testimonial y pericial y solicita que se revoquen la resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 66/78 y 784/801 la representación fiscal contesta el traslado de los recursos, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados.

III. Que a fs. 814 se resuelve acumular el expediente N° 37.328-I al que lleva el N° 34.900-I.

IV. Que a N. 978 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "A". A fs. 981 se ponen los autos para alegar, habiendo hecho uso del derecho acordado el Fisco Nacional a fs. 983/987 y a fs. 988/990vta. la recurrente. Finalmente, a fs. 993 se pasaron los autos a sentencia.

V. Que por una razón de lógica precedencia corresponde tratar la defensa de nulidad Interpuesta por la actora.

Tal como sostuviera esta Sala en numerosos pronunciamientos (ver entre otros "Arca SA" - 18/03/1998), a los efectos de la procedencia de una defensa de nulidad, "...interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión.

Ahora bien, en punto a la alegada falta de fundamentación y motivación de las resoluciones apeladas, no le asiste razón a la recurrente, habida cuenta que según surge de su simple lectura, en las mismas se han explicitado los hechos y antecedentes del caso que le sirven de causa, así como el derecho que considera aplicable al mismo. Se advierte de tal modo que no se ha visto menguado el derecho de defensa de la actora y, si ésta discrepa con el Fisco Nacional, no es una cuestión que afecte la validez del acto sino que integra el fondo de la cuestión que este Tribunal esta llamado a decidir.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la cuestión de nulidad introducida por la apelante.

En lo que hace a las costas, entiendo deben imponerse a la vencida. En efecto, he dicho en más de una oportunidad que a tal fin, debe analizarse si sus argumentos constituyen jurídicamente la articulación de la cuestión de previo y especial pronunciamiento para así, en su caso, estarse a los principios rectores contemplados en el art. 68 y cc. del Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación.

La apelante, en la especie, fundó su planteo en aspectos que hacen específicamente a los requisitos esenciales (art. 7, incs. b y e - de la ley 19.549) de todo acto administrativo, por lo que su eventual admisión hubiera Implicado su nulidad absoluta e insanable.

Por lo demás, mereció una concreta respuesta por parte de la representación fiscal, que merece retribución.

En suma, el tratamiento de cuestiones como la de autos no pueden encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

En términos similares se ha expedido la Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal ("Gred SA" del 10/09/2015 y "De Dominicis Carlos Enrique" del 11/02/2016).

Por otra parte, considero necesario advertir que en el caso aquí en análisis el planteo de nulidad no se encontró encaminado a obtener la revocación de la pretensión fiscal a través de una decisión referida al aspecto sustancial de la controversia sino, como ya expresé, a una cuestión que, de haber prosperado, hubiese traído aparejado la nulidad absoluta e insanable del acto sin entrar por ende al análisis del aspecto sustancial de la litis (cfr. CSJN, "Bolland y Cía. SA" del 21/02/2013).

Por dichos fundamentos, voto en el sentido de rechazar la defensa de nulidad articulada por la actora, con costas.

VI. Que corresponde entonces ahora analizar las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal en el

impuesto al valor agregado.

Al respecto, es dable destacar el tema a decidir en autos se encuentra circunscripto a la impugnación de facturas por parte del Fisco de ciertos proveedores de la actora, por lo que se procedió a determinar de oficio la obligación de ésta frente al impuesto de marras.

Que corresponde a los fines de un mejor entendimiento, la descripción de la actividad de la fiscalización en cada proveedor en particular.

1) Agropecuaria Baycor SRL

En primer lugar señala que la empresa se constituyó en el año 2001 siendo sus socios María Elena Cittadini, Domingo Mayo y Jorge Gustavo Goldemberg. Asimismo, en el año 2006 los socios Cittadini y Goldemberg ceden su participación a los Sres. Gnocchi y Ezquerria y en el año 2007 los tres socios venden su participación a los Sres. Fabián Orlando Peralta y Hugo Cornejo, siendo designado este último como socio gerente.

La fiscalización detecta que la firma se encuentra inscripta desde 2001, declarando como actividades la de "Venta al por mayor de cereales" y "Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales" y que registra alta en el Impuesto a las ganancias, ganancia mínima presunta, IVA, Bienes Personales Sicore Impuesto a las Ganancias y Sicore impuesto al valor agregado.

Asimismo, prestó declaraciones juradas del SUSS Empleador hasta el período 06/04 declarando como empleado en relación de dependencia al Sr. De Ciacio y desde el 08/07 a 1/08 presentó declaraciones juradas respecto de un sólo empleado en relación de dependencia.

En otro orden de ideas, el organismo fiscal señala que la firma no posee bienes registrables y fue incorporada al Registro Fiscal de Operadores de Granos el 16/10/2006 como corredor y 05/12/2006 como acopiador y excluida del mismo el 29/02/2008 y 14/03/2008.

La firma no pudo ser localizada en ninguno de sus domicilios. No obstante lo expuesto los inspectores se constituyeron en el domicilio de uno de sus socios, esto es el Sr. Peralta, quien señaló que se desempeñó como socio gerente de la firma, destacando que la firma se dedicaba a la compra y venta de cereales, no recordando datos de los principales clientes ni de sus proveedores y que el transporte se encontraba a cargo de la firma.

Agrega que la adquisición y comercialización del cereal se realizaba de la siguiente manera: el contacto con el proveedor se encontraba a cargo de su socio y el contacto con los clientes a cargo de ambos, siendo las ventas cobradas mediante depósitos en la cuenta corriente de la empresa.

Seguidamente, se constituyeron en el domicilio del Sr. Cornejo, el otro socio gerente de la firma, quien manifiesta que hace aproximadamente dos meses que esta desocupado y que anteriormente se dedicaba a la comercialización de cerdos, que es la única actividad que desarrolló, que nunca adquirió las cuotas parte de la firma en cuestión, que nunca escucho hablar de la firma mencionada, que no conoce al Sr. Peralta y que nunca confeccionó ninguna documentación relacionada con la actividad agropecuaria y/o comercialización de cereal.

Con fecha 23/07/2008 los inspectores se constituyeron en el domicilio del Sr. Gnocchi quien expresó que fue socio gerente hasta la fecha de venta de las cuotas partes y que mientras se desempeñó alquiló una planta de silo en el partido de Carhue, Provincia de Buenos Aires, abonando el alquiler en efectivo en su totalidad. Agrega que la planta no se encontraba adecuada a las normativas del ONCCA, que la sociedad se vendió a los Sres. Peralta y Cornejo y que nunca solicitó impresión de facturas o resúmenes a imprenta alguna.

Con fecha 13/08/2008 los funcionarios fiscales se constituyeron nuevamente en el domicilio del Sr. Cornejo quien expresó que nunca adquirió las cuotas partes del proveedor y que concurrió a una escribanía en la ciudad de Buenos Aires donde suscribió distinta información de la que desconoce su contenido pero se trataría de la mencionada firma y que la persona que la contactó y lo llevó a la escribanía es el Sr. Vitali quien tenía domicilio en la ciudad de Rosario y que la propuso firmar esos papeles a cambio de \$1500.

En relación al pago de las operaciones, en primer lugar la AFIP-DGI circularizó al Banco Patagonia, en donde el proveedor posee una cuenta corriente desde el 20/12/2007, siendo las personas autorizadas a operar en la cuenta el Sr. Peralta y Roberto Tasia en su carácter de apoderado.

En consecuencia, los inspectores circularizaron al Sr. Tarsia quien se presentó en la Agencia N° 43 señalando que actualmente se encuentra desocupado y que es presidente de la firma Consultarte SRL Cuya actividad es la de comercialización de granos y alimentos para aves y que las tareas que desarrolla es la de gestión bancaria de la firma tanto cobros como pagos y que no desarrolló actividades tanto directivas como de apoderado de ninguna otra firma.

En relación a la empresa bajo investigación señala que su tarea consistió en la realización de gestiones bancarias en el Banco Patagonia y que la persona que lo contactaba era el Sr. Peralta recomendado por un tercero y que su tarea es la de gestión bancaria y fundamentalmente la de extracciones de fondos de la cuenta que la firma tenía en el banco antes mencionado y que las mismas se hacían a través del libramiento de cheques contra la cuenta corriente que la firma posee y retirando el efectivo y que por las tareas recibidas recibía el 1% de las sumas extraídas.

Agrega que para concurrir al banco a realizar la extracción se comunicaba una persona de Agropecuaria Baycor que le indicaba que se había efectuado un depósito y que debía retirar el saldo de la cuenta menos gastos debiendo realizar el trámite acompañado por otra persona de nombre Juan Carlos y que dicha persona se llevaba el dinero.

Finalmente, destaca que no posee número telefónicos de la firma, que desconoce su domicilio y que su comunicación con la firma es cuando recibe llamados de la misma.

En relación a las cuentas que poseía la empresa en el Banco de Galicia y Buenos Aires SA, la fiscalización circularizó a la mencionada entidad bancaria aportando esta de las extracciones en efectivo realizadas por la empresa así como también de las personas autorizadas para operar las cuentas, observándose que las mismas eran efectuadas por el Sr. Peralta por la Sra. Russo y por el Sr. Constantino y por montos muy significativos.

A continuación, el ente fiscal circularizó al Sr. Constantino, quien se apersonó en la Agencia San Nicolás, Provincia de Buenos Aires señalando que es técnico de fútbol y se desempeña como colaborador en una playa de estacionamiento en la ciudad de Rosario y que fue apoderado de la cuenta bancaria mencionada cuya titularidad es de Agropecuaria Baycor SRL. Efectuando retiros de fondos de dicha cuenta, concurriendo en primera instancia con el Sr. Peralta, persona ésta que lo autorizó como apoderado para operar en la cuenta en cuestión y que posteriormente se comunicaba por teléfono y le indicaba la suma que debía retirar de la cuenta como así también una lista de personas, las que también concurrían al banco y a las que debía entregar el dinero extraído.

Agrega que por dicha tarea cobraba \$1500 en forma mensual y para abonarle concurría una persona a su domicilio, no conociendo a ninguna otra persona relacionada con la firma bajo investigación.

Finalmente, y en relación al contrato de locación de fecha 17/04/2007 por el cual la Sra. Anzorena da en locación por el término de un (1) año a Agropecuaria Baycor una planta de silos ubicada en el establecimiento "Estancia La Dulce", zona rural del Paraje Tres Lagunas, Partido de Adolfo Alsina, el personal fiscalizador se constituyó en el lugar con fecha 14/05/2008 siendo atendidos por el Sr. De Aguirre en su carácter de cuidador del establecimiento, quien manifestó que la responsable de la explotación es la Sr. Anzorena, que hace más de cinco años que la planta no opera por lo que no posee cereal acopiado, que desconoce que personal estuvo afectado a la operatoria de la misma y que no conoce a los Sres. Peralta y Cornejo.

Asimismo, la inspección concurrió al domicilio de la Sra. Anzorena quien señaló que alquiló la planta de silos en cuestión a la firma Agropecuaria Baycor SRL y que la persona con quien pactó la operación es el Sr. Gnocchi quien la contactó telefónicamente y que el medio de pago fue en efectivo, desconociendo si la planta estuvo operando.

2) Delgado Miguel Angel

La inspección señala que el proveedor se encuentra inscripto ante la AFIP-DGI declarando las actividades de "Transporte Automotor de Cargas N.C.P." desde 01/76, "Venta al por menor de productos alimentarios N.C.P. En comercios especializados" desde 01/99, "Venta de soja" desde 2004 y Venta al por mayor en comisión oc consignación de cereales" desde el 01/05, registrando también alta en los impuestos al valor

agregado, a las ganancias, a los bienes personales y en aportes de Seguridad Social Autónomos.

La fiscalización agrega que presenta declaraciones juradas en los impuestos sin movimiento o movimiento mínimo y que sólo posee un automóvil Peugeot Pick Up 504 adquirido el 07/05/1996 y un camión adquirido el 30/06/1971.

El ente fiscal localizó al Sr. Delgado quien expresó que reconoce haberse domiciliado en la localidad de Puerto Iguazú y que luego registró domicilio fiscal en Buenos Aires, siendo imposible detallar las actividades que desarrolló y que la última declarada es la de venta al por mayor en comisión o consignación. A continuación señala que abrió cuentas bancarias en los bancos de Córdoba y Galicia en cotitularidad con el Sr. Doblres, no pudiendo informar los números de cuentas, que tampoco puede detallar las operaciones de compra venta de moneda extranjera por no localizar los comprobantes respaldatorios así como tampoco las cartas de porte que adquirió.

El organismo fiscal localizó al Sr. Doblres quien manifestó que una vez inscripto como monotributista en la AFIP-DGI para conseguir trabajo publicó sus datos personales en el diario "La Capital" de la ciudad de Rosario, siendo a raíz de ello llamado por teléfono por un Miguel Angel Delgado quien le ofreció ser apoderado de una cuenta bancaria de su titularidad y que al principio el Sr. Delgado lo acompañaba al banco y él retiraba el dinero y se lo entregaba en mano al Sr. Delgado y que pasado el tiempo observó que al darle dinero al Sr. Delgado, éste se lo entregaba en mano a otras personas que lo acompañaban.

Finalmente, agrega que después de un tiempo retiraba el dinero por pedido telefónico del Sr. Delgado y se lo entregaba a personas que él indicaba sin especificarles el nombre o el apellido sino su descripción física.

Con fecha 25/11/2009, los inspectores se constituyeron nuevamente en el domicilio del Sr. Delgado quien señaló que su única actividad durante toda su vida fue el transporte de cargas con camión propio siendo titular de un sólo camión marca Mercedes Benz 1114 modelo 1976, que actualmente es chofer su hijo Gastón, dejando su actividad de transportista a fines de 2007, que no conoce a la firma Cerealera del Litoral y nunca fue en persona a dicha firma y no realizó ninguna operación de venta de cereales.

Enfatiza que nunca obtuvo cartas de porte y reconoce como propias las cuentas bancarias del Banco de Galicia Sucursal Rosario, pero no las acreditaciones que puedan surgir de las mismas ni que se haya quedado con el dinero que surge de dichas operaciones bancarias.

Finalmente, y en relación a las cartas de porte aportadas por Cerealera del Litoral SA para respaldar las operaciones del proveedor, de las mismas surge que el flete estuvo a cargo del Sr. Delgado, quien habría contratado a terceros para llevar a cabo.

En función de lo expuesto, la fiscalización circularizó a los transportistas que figuran en las mismas, arrojando como resultado de la misma que muchos transportistas manifestaron desconocer al Sr. Delgado y a Cerealera del Litoral SA y que nunca realizaron el servicios de transporte mientras que otros si bien reconocen haber efectuado el viaje señalan que fueron contratados por una persona que dijo ser representante del Sr. Delgado.

3) Consul Group de 9 de Julio SRL

La fiscalización destaca que la empresa se constituyó en el año 2000 siendo sus socios la Sra. Maria Andre Amaya y el Sr. Santiago Pedro Falco, los cuales transfirieron sus cuotas sociales a los Sres. Mariano Oscar Moreno y Alcides Pacual Moreno, declarando como actividad principal desde su inscripción hasta el 08/11/2005 la de "Servicios de Contabilidad y Teneduría de Libros, Auditoría y Asesoría Fiscal" y desde el 09/11/2005 la de "Cultivo de Cereales excepto forrajeros y semillas N.C.P." y como actividad secundaria desde el 07/06 la de "Venta al por mayor en comisión de cereales o consignación de cereales".

La inspección destaca que con fecha 25/07/2006 la firma presentó ante el Distrito 9 de Julio un contrato mediante el cual el Sr. Mario Oscar Moreno le da en alquiler a la empresa un inmueble en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por el término de 3 años a partir del 07/06/2006, advirtiendo el ente fiscal que el Sr. Moreno no es titular de propiedades ni tampoco ha declarado poseer en su declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales.

La firma no ha podido ser localizada por la AFIP-DGI, observando que según surge de los sistemas del

organismo recaudador la firma sólo ha presentado declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias por los períodos 2004 y 2005 consignando en todos los rubros monto “0” y en el impuesto al valor agregado las presentó sin movimiento desde 05/00 a 08/06.

Asimismo, el ente recaudador circularizó a la imprenta que realizó los trabajos de impresión de facturas indicando esta última que la persona que encargó los comprobantes es el Sr. Oscar Moreno y los trabajos fueron abonados en efectivo.

En relación al pago de las facturas, el Fisco Nacional circularizó a las entidades bancarias en donde el proveedor poseía cuentas, esto es el Banco de Santa Fe SA, el Banco de la Nación Argentina, el Banco de Galicia y Buenos Aires SA y el Banco HSBC, arrojando como resultado de la misma que los autorizados para operar en las mismas eran el Sr. Mario Oscar Moreno, Julio Andrés Zanabria, Nestor Omar Campot, Marta Russo y Daniel Bertonazi, correspondiendo señalar que las firmas insertas en las solicitudes de extracción de cuenta corriente serían notoriamente diferentes a las que constan en la solicitud de impresión.

Finalmente, en la fiscalización señala que el proveedor ha sido denunciada penalmente en la Causa N° 528/08 caratulada “Blasetti, Hector; Aburruza, Jose Lorenzo; Flores Ricardo Daniel; Vega, Leonel Omar y Chumia SA s/ infracción ley 24.769 describiéndose la maniobra como “contribuyentes con saldos a favor presuntamente apócrifos”.

4) Nicolo SA.

La inspección advierte que la firma en cuestión se constituyó el 21/03/2005 siendo sus accionistas Ricardo Lovisolo y Franco Bongiovanni designándose el primero de ellos como Presidente del Directorio y al segundo como Director Suplente, figurando inscripta en la AFIP-DGI desde el 15/04/2005 declarando las actividades de “Venta al por mayor de cereales” y “Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales” y desde el 11/05 la de “Cultivo de Soja”.

La fiscalización detecta que el proveedor registra alta en los impuestos a las ganancias, al valor agregado y baja de oficio de los mismos desde 10/08 y 10/09 respectivamente, habiendo presentado las declaraciones juradas de Impuesto al Valor Agregado de los períodos 04/05 a 12/05 sin movimientos y los períodos 01/06 a 05/06 y 07/06 declarando saldo a su favor y no posee bienes registrables.

El ente recaudador no pudo localizar a la empresa en ninguno de sus domicilios.

Finalmente, el organismo recaudador circularizó a las entidades bancarias donde la empresa poseía cuentas bancarias, obteniendo como resultado numerosos retiros de efectivo por montos muy significativos, produciéndose el mismo día o al día siguiente la extracción de dinero por ventanilla o su disposición para la compra de dólares.

5) Kalma Cereales SRL

La inspección advierte que la firma en cuestión se constituyó mediante contrato social del 23/06/2006 siendo los socios los Sres. Lidia Ermida Kaiser y Gustavo Alfonso Lonergo y Hernan Bruno Boldt, cerrando sus ejercicios comerciales en junio de cada año, declarando las actividades de “Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales” y “Servicios Agrícolas N.C.P. Desde 06/06 y “Servicios de almacenamiento y depósito” desde el 06/07.

Con fecha 17/06/2008 se publicó en el Boletín Oficial de la Provincia de Santa Fe la cesión de cuotas efectuada el 05/06/2008 por los socios Kaiser y Lonergo a favor de la Sra. Sotello.

La fiscalización detecta que el proveedor registra alta en los impuestos a las ganancias, al valor agregado y baja de los mismos desde 12/11 respectivamente, habiendo presentado las declaraciones juradas de impuesto al valor agregado de los períodos 01/06 y 05/06 a 11/09 declarando en todas ellas el saldo a favor y los restantes períodos los débitos y créditos son iguales o casi iguales en su cuantía y no posee bienes registrables.

El ente recaudador no pudo localizar a la empresa en ninguno de sus domicilios.

La AFIP-DGI señala que la firma fue incorporada al Registro Fiscal de Operadores de Granos el 20/09/2007 en la categoría de “Acopiador”; suspendida desde el 24/01/2008 y excluida del mismo desde el 20/10/

2008 por “Incorrecta conducta fiscal”, obedeciendo la misma a que la firma actuó como acopiador/consignatario siendo la procedencia de los granos transportados: “Zona rural Alcaraz- La Paz- Entre Ríos, siendo que la empresa declaró como ubicación de la planta de silos la localidad de Villa Constitución.

La inspección se constituyó en el domicilio de la Sra. Kaiser quien señaló que fue socia de un 33% de la firma Kalma Cereales SRL, vendiendo su participación junto a sus dos socios hace aproximadamente dos años cuando se generó el problema de las retenciones con la Resolución N° 125 a la Sra. Sotelo. Agrega que se ocupaba de las transferencias bancarias y la firma solo hacía consignación de cereales pero no recuerda haber operado con empresas de Entre Ríos y que al principio la firma no tenía planta de acopio pero tuvieron que alquilar una planta en Villa Constitución cuando la figura cambió a consignatario de cereales en planta no recordando haber operado con la firma Cerealera del Litoral.

Seguidamente, la fiscalización se constituyó en el domicilio laboral del Sr. Boldt siendo atendidos por éste quien manifiesta que sus ingresos proceden del cargo de preceptor que desempeña en la Institución y que constituyó la sociedad en cuestión el 25/04/2006 y que conoció a los socios Kaiser y Gustavo Lonegro café de por medio y que desarrollaban la actividad de compraventa de cereales y en consignación desde el inicio y hasta principios del 2008 y para ello alquilaba una planta acondicionadora de cereal en Villa Constitución, no recordando a quien la alquilaron ni cuanto era el alquiler pagado.

Agrega que con posterioridad a la venta de cuotas partes no tuvo más contacto con nadie y desarrolló en la firma hasta el 05/06/2008 tareas administrativas y de cadetería, desconociendo a quien la compraban y vendía el cereal y a la Sra. Sotelo, no participando en las reuniones de gerentes ni en la aprobación de balances.

En otro orden de ideas, el organismo fiscal se constituyó en el domicilio del Sr. Lonegro quien señaló que integró la firma Kalma Cereales SRL desde que se formó en el año 2006 hasta junio de 2008 y que conocía a los otros integrantes de la firma por ser conocidos de su actual marido de su madre el Sr. Pablo Perez y que se dedicaban a la comercialización de cereales, agregando que su participación en la firma era prácticamente nula y que nunca fue a alguna planta de acopio de la firma ni a su local comercial, aclarando que su participación se limitó al acto constitutivo y a la venta posterior de las cuotas y que no conoce ni escucho nombrar a la firma Cerealera del Litoral SA.

Con fecha 21/07/2011 los funcionarios de AFIP-DGI se constituyeron en la ciudad de Rosario a los fines de localizar nuevamente a la Sra. Kaiser quien señaló que constituyó la firma bajo investigación desde el año 2006 hasta su posterior venta en 2008, añadiendo que es la contadora Perrino quien inicialmente reunió a todos los socios para la conformación de la empresa y que nunca había estado en el negocio del cereal sino que quien tenía algunos conocimientos era su esposo que había trabajado en firmas similares. Agregó que inicialmente solo comercializaban cereales en consignación sin planta y luego alquilaron una planta que poseía acopio y prestaba el servicio de secado en la localidad de Villa Constitución.

Luego, enfatiza que nunca se acopiaron cereales que sólo se alquiló por motivo de reglamentación; que nunca adquirieron cereales pues sólo trabajaban a consignación siendo, el nexos entre el comprador y el vendedor y que le vendía a la firma Vicentín y Molinos Río de la Plata y que trabajaban solo con Petrocampo como corredor; que nunca efectuaron ventas en forma directa y que lo único que facturaban era la comisión que consistía en un porcentaje del 0,1 o 0,2% de la operación; que nunca arrendaron campos para efectuar producción propia ni poseía campos propios, no recordando quienes entregaban los cereales para la venta y que solo operaba con el Banco Industrial no abriendo otras cuentas bancarias.

Finalmente señala que no abrió una cuenta en el Banco de Galicia ni conoce a la firma Cerealera del Litoral SA y exhibidas las cartas de porte relacionadas con la investigada no las reconoce y señala que la firma allí plasmada no es la suya.

En otro orden de ideas, el organismo fiscal indagó respecto al contrato de locación con la empresa Rosber SRL relativo a un inmueble ubicado en la Ruta 177 km 12,5 de la localidad de Villa Constitución, Provincia de Santa Fe, aportado por la firma a los fines de solicitar la inscripción en el Registro de Operadores de Granos, siendo la duración del mismo desde el 15/06/2007 hasta el 14/10/2010 y se fija como alquiler la suma de \$1200

mensuales.

Sobre el particular los inspectores se constituyeron en el inmueble antes mencionado, siendo atendidos por el Sr. Rossi quien señaló que existió un contrato con la firma Kalma Cereales SRL celebrado el 15/06/2007 pero fue rescindido aproximadamente en el mes de julio de 2008 por falta de pago de alquiler y que mientras estuvo vigente el mismo no hubo movimiento de carga y descarga de cereales.

En relación al circuito de pagos de las operaciones cuestionadas, el organismo recaudador circularizó a las entidades bancarias donde la empresa poseía cuentas bancarias, obteniendo como resultado numerosos retiros de efectivo por montos muy significativos, produciéndose el mismo día o al día siguiente la extracción de dinero por ventanilla o su disposición para la compra de dólares.

VII. Que una vez realizada la descripción de los hechos, cabe señalar que, como ya ha dicho esta Sala en numerosos fallos, entre ellos Impulso SA de fecha 27/03/1998, y más recientemente Luis M. Pagliara SA de fecha 12/03/2007 y Carlos Boero Romano SAIyC de fecha 08/09/2014, confirmado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo federal con fecha 22/12/2015, que de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”. En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

En este sentido, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa “Barrere y Asociados Soc. de Hecho” de fecha 24/06/2005, ha sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el impuesto se encuentra discriminado.

Dicho criterio fue reafirmado por la Corte Suprema de la Nación en los fallos “Stopcar SA” y “Feretti, Félix Eduardo” de fechas 21/08/2013 y 10/03/2015, respectivamente.

En esta inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

VIII. Que cabe señalar ante todo que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 164 de la ley 11.683 - t.o. en 1998 y sus modificaciones, 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” (en tal sentido “Tamileyfú SRL”, Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II del 27/06/1972). Asimismo, es doctrina de esta Sala que a la parte incumbe poner en movimiento las etapas de probanzas del proceso, a fin de que el juzgador obtenga el grado más elevado de certeza resultante de los medios por ella propuestos.

IX. Que, en primer lugar, resulta pertinente destacar que la defensa del actor a lo largo de todo su escrito recursivo consiste fundamentalmente en sostener que las facturas impugnadas cumplen con los requisitos formales exigidos por la normativa vigente y que la empresa no solo requirió a sus proveedores la documentación fiscal que exigen las normas fiscales sino mucha mas.

Al respecto, cabe destacar que si bien, quien suscribe entiende que en 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), el organismo fiscal impugnó las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como el desconocimiento de las operaciones por parte alguno de los proveedores, cartas de porte que indican como origen del cereal localidades distintas de donde los proveedores alquilaban las plantas de silos, socios gerentes del proveedor que no se conocen entre sí, transportistas que niegan haber efectuado el transporte de la mercadería, los cuales en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

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

X. Que a mayor abundamiento, cabe señalar, que contrariamente a lo sostenido por la contribuyente, en el caso del proveedor Kalma Cereales, con el que la actora supuestamente opera que ni siquiera cumplían con los requisitos formales toda vez que ha realizado operaciones con el mismo cuando este se encontraba suspendido del Registro de Operadores de Granos.

En otro orden de ideas, y en relación al circuito de pago de las operaciones cuestionadas, cabe destacar que si bien las operaciones discutidas fueron abonadas mediante transferencia bancaria, lo cierto es que, contrariamente a lo señalado por la actora en relación a que son los proveedores aquellos que retiraron el dinero transferido fue retirado por los proveedores, luego de depositados los importes correspondientes a las operaciones realizadas con Cerealera del Litoral SA, personas ajenas a la empresa y que resultaban ser apoderados para gestiones bancarias, mediante una remuneración, retiraban por ventanilla el saldo de las cuentas de los proveedores y se los entregaban a terceras personas o realizaban compraventa de moneda extranjera.

XI. Que respecto a la prueba informativa dirigida al Banco de la Nación Argentina, a la firma Interbanking SA, Banco de Entre Ríos, Banco de la Provincia de Córdoba, Banco de la Nación Argentina, Banco Macro SA y Banco de la Provincia de Buenos Aires obrantes a fs. 121, fs. 122/215, fs. 217 y fs. 218/435, fs. 532, fs. 534, fs. 858/869, respectivamente, las mismas únicamente reflejan lo que ya fue expresado por el ente recaudador en relación a las transferencias realizadas a las cuentas de los proveedores.

En relación al oficio librado al Banco de Galicia y Buenos Aires SA resulta sumamente esclarecedora y no hace más que confirmar lo expresado a lo largo de la fiscalización al contribuyente, en el sentido que una vez depositados los montos en las cuentas del proveedor, el mismo día o al día siguiente se extraían en efectivo la totalidad de los fondos o se realizaban compraventa de moneda extranjera (vide fs. 436/526).

En otro orden de ideas, y respecto los oficios dirigidos a las empresa Bunge Argentina SA, Alfred C. Toepfer, Aceitera General Deheza SA, LDC Argentina SA, Molinos Río de la Plata SA, ADM Argentina SA, Vicentín SAIC, fs. 576, fs. 666, fs. 668, fs. 659 y fs. 711 es dable destacar que la información suministrada es inocua, y no logra controvertir el ajuste fiscal, toda vez que no se encuentran cuestionadas en estos autos las operaciones realizadas por la contribuyente con las empresas oficiadas.

Finalmente, y en relación a los transportistas oficiados, cabe señalar que algunos de ellos reconoce haber efectuado el transporte sin aclarar mediante que vehículo, desde donde y hacia donde se transportó el cereal, (vide. fs. 631, fs. 638, fs. 640, fs. 643, fs. 649), algunos de ellos no pudieron confirmar el transporte de la mercadería (vide. fs. 658, fs. 663) y los restantes no contestaron los oficios, desistiendo finalmente de la prueba informativa a fs. 921.

En otro de de ideas, y en relación en relación a la prueba pericial obrante a fs. 929/948, corresponde en primer lugar señalar que la misma se refiere únicamente a los proveedores Nicolo SA y Kalma Cereales SRL, toda vez que la ordenada respecto a los restantes proveedores no fue producida por inactividad de la actora (vide. fs. 549 Punto 1°).

Ahora bien, y ya adentrándose en el informe pericial producido en autos, es dable destacar que la misma comprueba que los registros contables se encuentran en legal forma y que las operaciones se encuentran registradas en los libros de la contribuyente.

Finalmente, no puede soslayarse que los peritos contadores únicamente compulsaron los libros de la recurrente y la cuenta corriente de los proveedores bajo análisis, sin haberse aportado los remitos, recibos, cartas de porte para que los expertos pudieran corroborar el circuito económico de las operaciones impugnadas (vide fs. 945/946 Punto a).

Al ser ello así, corresponde concluir que los agravios de la recurrente sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. art. 377 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación), al no ser sustentados por prueba fehaciente, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

XII. Que, finalmente, respecto al agravio del actor relacionado con la supuesta contradicción en el accionar del Fisco Nacional que, por un lado impugna en el impuesto al valor agregado las operaciones con los proveedores mencionados mientras que no efectúa ajuste alguno en el impuesto a las ganancias por tratarse de gastos necesarios para el desarrollo de la actividad de la contribuyente, cabe señalar que el ajuste en cuestión tiene su razón de ser en que el recurrente, a través de la utilización de proveedores apócrifos, intentaría “blanquear” el cereal adquirido de manera marginal, existiendo entonces la compra-venta del mismo, pero no por quien figura como proveedor en la contabilidad de Cerealera del Litoral SA y en la documentación respaldatoria.

En esta tesitura, entonces, resulta lógico que el ente recaudador no efectúe una impugnación en el impuesto a las ganancias, toda vez que el Fisco Nacional no controvierte las existencias físicas de cereal sino que lo que se cuestiona es la identidad del proveedor del contribuyente.

XIII. Que en consecuencia, corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en las resoluciones apeladas relativas al impuesto al valor agregado en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado.

XIV. Que, en cuanto a los intereses resarcitorios aplicados en las resoluciones aquí discutidas, si bien la recurrente no ha expresado agravios al respecto, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1° de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 509 del Cód. Civil dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor).

La consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

En el sub examine el actor no arrimó causales exculpatorias como para eximirlo de responsabilidad, por los que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios.

XV. Que, en relación a la multa aplicada al contribuyente en el Expediente N° 37.328-I con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a), corresponde analizar si la conducta de la actora encuadra en la materialidad de la acción típica definida en el artículo 46 de la ley 11.683.

Así, ya ha dicho nuestro más Alto Tribunal en “Parafina del Plata SA” de fecha 02/09/1968, que es necesaria la exigencia del elemento subjetivo para que se configure la respectiva infracción, pues no se concibe que semejante penalidad pueda aplicarse en forma puramente objetiva sin considerar para nada la culpabilidad del agente.

La mera comprobación de la situación objetiva en que se halle el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la ley 11.683 consagran el principio de la personalidad de la pena que responde en esencia al concepto fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la

acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

De las constancias de autos, surge que la conducta desplegada por el contribuyente, reúne los elementos materiales e intencionales requeridos como presupuesto para la configuración de la sanción impuesta.

Finalmente, y en relación al agravio de la recurrente relacionado con la aplicación de una cadena de presunciones, toda vez que el ajuste se habría realizado sobre base presunta y luego se aplican sobre el mismo las presunciones contenidas en el artículo 47 de la ley 11.683, es dable destacar que, a diferencia de lo sostenido por la recurrente, el ajuste se ha efectuado por conocimiento cierto de la materia imponible no siendo entonces aplicable al caso la doctrina y jurisprudencia alegada.

XVI. Que por todo lo expuesto, corresponde confirmar la multa aplicada, con costas.

El doctor Pérez dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante, como así también respecto del planteo de nulidad tratado en el Considerando V, no así respecto a la imposición de costas.

Corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto —en materia de costas— que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó “como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal” (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. SA”, sentencia de fecha 21/02/2013).

II. Que en lo que hace al fondo de la cuestión traída a decisión de este Tribunal, el suscripto comparte las consideraciones efectuadas por el Vocal preopinante en el Considerandos VI a XIII, votando en su mismo sentido.

III. Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en este acto. No obstante ello, cabe recordar 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).

IV. Que en cuanto a la procedencia de la multa aplicada, adhiero al Vocal preopinante votando en su mismo sentido, salvo en relación al quantum de la sanción. En efecto, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarlas en tres veces de los impuestos omitidos, por el contrario no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducir al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

V. Que atento lo expuesto precedentemente voto por:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

El doctor Magallón dijo:

Que adhiere al voto del doctor Pérez.

Por ello, en mérito al resultado de la votación que antecede, por mayoría, se resuelve: Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden. Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese. — Ignacio J. Buitrago. — José L. Pérez. — Armando Magallón.

© Thomson Reuters

PROCEDIMIENTO. IMPUGNACIÓN DE OPERACIONES. FACTURAS APÓCRIFAS

PARTE/S:	Agropecuaria El Sauce SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo
TRIBUNAL:	Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA:	V
FECHA:	03/04/2018
JURISDICCIÓN	Nacional

Buenos Aires, 3 de abril de 2018.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó las resoluciones dictadas el 22 de diciembre de 2010, el 30 de junio de 2011 y el 8 de febrero de 2012 por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP-DGI. En la primera de las referidas se había determinado de oficio el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales mayo y julio de 2004, abril de 2006 y julio a octubre de 2006 y marzo de 2007, 120.442,55 pesos. Mediante la segunda, resolución n° 67/11, se había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas correspondiente a los períodos fiscales 2005 y 2007, por la suma de 350.433,48 pesos, más 347.398,76 pesos en concepto de intereses y además se le había aplicado una multa de 86.286,39 equivalente a tres veces el valor del impuesto omitido por el período fiscal 2005, de conformidad con lo establecido en los artículos 46 y 47 de la ley 11.683. Asimismo, mediante la resolución n° 7/12, del 8 de febrero de 2012 se había aplicado una multa de 965.014,05 equivalente a tres veces el Impuesto por Salidas no Documentadas correspondiente al período fiscal 2007, de conformidad con lo establecido en los artículos 46 y 47 de la ley 11.6383.

Impuso las costas al Fisco que resultó vencido.

Como fundamento, indicó que como resultado de las tareas de verificación oportunamente realizadas, el Fisco había impugnado los créditos fiscales computados por la firma actora, correspondientes a las operaciones concertadas con la firma Cosecha de Frutos S.R.L., por trabajos de cosecha manual de limones, en virtud de no haber podido ser ubicado, no poseer ni maquinarias, ni automotores, ni inmuebles, ni los empleados necesarios para realizar las tareas facturadas. Además, ese organismo fiscal había dado cuenta de que tampoco existía un contrato de arriendo de inmuebles, que el proveedor no confeccionaba balances ni poseía cuentas bancarias, además de que no había registros que dieran cuenta del alquiler de maquinarias destinadas para el cultivo y cosecha de los limones que producía la contribuyente. Todo ello lo había llevado a concluir que no contaba con la capacidad operativa suficiente para prestar las tareas a las que el contribuyente hace mención a fin de computarse el crédito fiscal derivado de las operaciones comerciales convenidas con tal proveedor.

El Tribunal Fiscal consideró que los elementos tenidos en cuenta por el Fisco, por sí mismos, no resultaban suficientes para concluir en la inexistencia de las operaciones. En tal sentido, puso de manifiesto que la impugnación se había basado en la supuesta imposibilidad de localización del proveedor y de su falta de presentación de declaraciones juradas de impuestos, lo que lo había llevado a concluir que aquél carecía de capacidad operativa para prestar los servicios comprometidos en las facturas correspondientes a las operaciones cuestionadas. Puso de manifiesto que tales extremos no se advertían como suficientes para reputar de apócrifas las operaciones o bien para afirmar su inexistencia.

Para fundar esa postura remitió a lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa B. 841. XLVI caratulada "Bildown S.A. c/ c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario", del 27 de diciembre de 2011 y señaló que no correspondía exigir al contribuyente adquirente de la mercadería o del servicio la obligación de "fiscalizar" a los proveedores sino que bastaba con que, como ocurrió en el caso, haya corroborado el cumplimiento de los requisitos formales de inscripción ante la AFIP de su proveedor y los datos contenidos en las facturas emitidas por aquél y la constatación de que no se hallaba incluidos en la base de proveedores apócrifos. Ello, toda vez que al contribuyente no se le puede exigir que, al celebrar la operación, compruebe aquellas circunstancias que objetivamente no está en condiciones de conocer, y que le corresponde al Fisco verificar.

Por otra parte, señaló que la conducta del Fisco se advertía contradictoria por cuanto al momento de considerar el crédito fiscal pretendido por la parte actora, había considerado a la firma Cosechas de Frutos S.A. como apócrifa mientras que, simultáneamente, había iniciado procesos judiciales tendientes a cobrar las deudas impositivas y previsionales del proveedor, algunas de las cuales se relacionan con los conceptos facturados e impugnados en autos.

Además, hizo referencia a que las operaciones cuestionadas habían sido reconocidas por el socio gerente de la firma proveedora y, en tal contexto ese sujeto había dado cuenta de cual era la modalidad de trabajo correspondiente a los servicios de cosecha y empaque del limón y la metodología de pago concertada que, en todos los casos, había consistido en cheques propios o de terceros. En lo que a estos aspectos respecta, el Tribunal Fiscal puso de manifiesto que de tales declaraciones resultaba que no se advertía como necesaria la contratación de maquinarias ni la titularidad de propiedades para prestar el servicio de cosecha y empaque de limones al tratarse de una tarea estrictamente manual. Refirió que el proveedor cuestionado se hallaba inscripto ante la AFIP como contratista de mano de obra agrícola y que, por tal motivo, resultaba razonable, como puso de manifiesto el apelante y resulta de la prueba testimonial rendida en la causa, que los materiales necesarios para cumplir con las tareas de cosecha y empaque eran proporcionados por terceros contratados que contaban con las tijeras, las maletas y las escaleras.

En cuanto a la modalidad de pago, y en la medida en que la firma proveedora carecía de cuenta bancaria ya que su socio gerente se hallaba incluido en el Veraz, el Tribunal Fiscal puso de manifiesto que en la práctica éste le solicitaba a los clientes la división de los cheques. Algunos de ellos eran transferidos a los proveedores de mano de obra y flete y otros depositados en la caja de ahorro del socio gerente y que eran utilizados para pagar los jornales de manera semanal considerando que los operarios carecían de cuentas bancarias o bien se hallaban imposibilitados de tenerlas en el lugar en que ellos habitan.

Todos esos elementos llevaron al Tribunal Fiscal a concluir que el Fisco no había demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios graves y precisos que llevaran a presentar serios reparos respecto de la validez de las facturas y de la existencia de las operaciones cuestionadas de manera tal que revocó las resoluciones apeladas en lo que a ese aspecto respecta.

En diferente orden de ideas, y con relación a los cuestionamientos efectuados por parte del Fisco respecto a las erogaciones efectuadas por el contribuyente Agropecuaria El Sauce S.A. a favor del proveedor impugnado y que a su entender se correspondían con "salidas no documentadas", el Tribunal Fiscal señaló que "...la falta de documentación [a la que alude la figura] se encuentra relacionada con la falta de identificación de un beneficiario del gasto, respecto de quien puede exigirse la respectiva obligación tributaria generada por el respectivo ingreso. De este modo, en la medida de que exista una debida identificación del beneficiario, y exista prueba que determine perfectamente el flujo de fondos, no corresponde ingresar el impuesto sobre las

salidas no documentadas". Al respecto, indicó que en el caso se hallaba acreditada la salida de los fondos a través del libramiento de cheques a nombre de la firma impugnada, circunstancia que también permitía identificar al beneficiario de tales fondos.

Por todo lo expuesto y en la medida en que revocó los ajustes practicados en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias por Salidas no documentadas, consideró inoficioso pronunciarse respecto de los intereses resarcitorios y las multas aplicadas en las resoluciones n° 67/11 y 7/12.

Asimismo, a fs. 670, fueron regulados los honorarios de la Dra. María Florencia Tulli en 54.841 pesos y del Dr. Avelino Oscar Borelli en 137.102 pesos, en su carácter de letrada apoderada y letrado patrocinante de la parte actora, respectivamente. Asimismo, fueron regulados los honorarios del perito contador Julio Ricardo Montini en 56.087 pesos.

II.- Que, contra esa sentencia, el Fisco apeló y fundó su recurso a fs. 646/656, el que fue replicado a fs. 663/669. Asimismo, a fs. 671 el Fisco apeló los honorarios regulados a los letrados de la parte actora y al perito interviniente por considerarlos altos y; a fs. 672/676, los letrados de la parte actora apelaron la regulación de sus honorarios por considerarlos bajos. Asimismo, a fs. 677/680, el perito contador apeló los honorarios regulados a su favor por considerarlos bajos.

El Fisco se agravia por considerar que el Tribunal Fiscal no valoró adecuadamente la prueba reunida en la causa y sostiene que ella da cuenta de las graves irregularidades vinculadas con el proveedor impugnado.

Al respecto, insiste en que el supuesto proveedor Cosechas de Frutos S.R.L. no pudo ser ubicado, no posee propiedades, no cuenta con automotores ni maquinarias agrícolas ni con los empleados necesarios para llevar a cabo las tareas facturadas. Refiere que tampoco existe un contrato de arriendo de inmuebles, destaca que además ese proveedor no confecciona balances ni posee cuentas bancarias y además, manifiesta que tampoco hay elementos que acrediten el alquiler de maquinarias destinadas al cultivo y cosecha de los limones. Considera que tales extremos son indicadores de la falta de capacidad operativa del proveedor para brindar los servicios a los que hace mención el contribuyente.

Refiere que en el caso no se halla controvertida la veracidad de las operaciones en sí mismas si no que lo que se cuestiona es que haya sido el proveedor reputado de apócrifo quien prestó tales servicios y quien resultó beneficiario de los pagos.

Considera que el hecho de que el proveedor Cosechas de Frutos S.R.L. haya celebrado con la ART Asociart un contrato por los riesgos de las tareas no significa que éstas hayan sido efectivamente prestadas a favor de la firma contribuyente.

En diferente orden de ideas, considera que no se haya controvertido lo informado con motivo de la prueba pericial contable practicada en la causa, es decir, el volumen total de toneladas de citrúscos ingresadas en planta en las campañas 2004 a 2007 ni si el volumen total de servicios de cosecha, corte y fletes se halla debidamente documentado, ni tampoco que aquellos guardan la debida correspondencia, de manera tal que, a su entender, esas manifestaciones no contribuyen a efectos de afirmar que aquellas tareas hayan sido necesariamente prestadas por el proveedor impugnado.

Indica que el hecho de que se hayan iniciado ejecuciones fiscales contra el supuesto proveedor apócrifo no modifica las graves irregularidades que se detectaron a su respecto y que motivaron los ajustes cuestionados en estos autos.

Por lo demás, solicita que en la medida en que existen fundadas razones para confirmar los ajustes fiscales, corresponde también que sean confirmados los intereses establecidos respecto del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas, así como también las multas fijadas a su respecto.

III.- Que, en primer término, cabe señalar que los agravios expuestos por el Fisco remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86, inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; CNAp. en lo Cont. Adm. Fed., Sala IV "La Rueda Portaña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I." del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006). En tal sentido, el apelante no tuvo en cuenta que al resolver el Tribunal Fiscal consideró que el proveedor cuestionado únicamente presta servicios de cosecha de limones (no así de cultivo como refiere el Fisco) y que, al respecto, no resulta esencial celebrar contratos de arriendo de inmuebles y que además ese aspecto no guarda relación alguna con la alegada falta de capacidad operativa de aquel sujeto. Asimismo, también puso de manifiesto que la tarea de cosecha de los limones es estrictamente manual y aquello no requiere ser probado ya que se trata de una cuestión de público y notorio conocimiento. Por ello, los agravios planteados en orden a que el proveedor no tendría la capacidad operativa necesaria para prestar el servicio facturado al carecer de inmuebles, maquinarias o bien no acreditar haber celebrado los contratos de arriendo de aquellos no tiene en cuenta las conclusiones dadas al respecto por el Tribunal Fiscal y no se compadece con la actividad comprometida por ese sujeto al prestar el servicio.

Por otra parte, tampoco se hace cargo de que el Tribunal Fiscal al momento de resolver consideró de manera conjunta el informe pericial agregado en la causa que daba cuenta de la correspondencia entre los volúmenes de limones ingresados a la planta y el volumen total de servicios de cosecha, corte y fletes documentado, circunstancia que sumada al hecho de haber sido contratado un seguro por parte del proveedor para cubrirse de los riesgos de la actividad con la ART Asociart, permitían afirmar que existían serios indicios que permitían afirmar que las tareas de cosecha y empaque de los limones habían sido prestadas por el proveedor reputado de apócrifo. De igual manera, la metodología de pago utilizada y la correspondencia entre la declaración testimonial prestada por el socio gerente de la firma proveedor y los montos consignados en los cheques y los movimientos acreditados en cuenta, avalaban tales extremos.

Con relación al cuestionamiento de validez probatoria de la declaración testimonial prestada por el socio gerente de la firma cuestionada por ser considerada apócrifa, cabe reiterar que ese aspecto no fue el único ponderado por el Tribunal Fiscal al momento de resolver si no que fue valorado de manera conjunta con otros elementos de convicción que permitieron reafirmar la veracidad de las operaciones cuestionadas.

Por lo demás, en la causa, el contribuyente cumplió con las obligaciones formales tendientes a cerciorarse de que se encuentren cumplidas las condiciones de emisión de las facturas por parte del proveedor impugnado, entre ellas que la firma Cosechas de Frutos S.R.L. tenía CUIT y CAI vigentes y que asimismo no se encontraba incluida en la base de proveedores apócrifos al momento de emisión de las facturas.

Al respecto, esta Sala, en las causas "Masotti, Roberto R.D. (TF 25.107-I) s/ D.G.I.", Expte. 31.107/2007, del 3 de marzo de 2009, "Cantesur S.A. (TF 20.592-I) c/DGI", del 11 de diciembre de 2007 y "Toría S.A. (TF 24.599-I) c/DGI", del 26 de agosto de 2010, expresó que el gravamen recae sobre las operaciones gravadas, y no sobre las facturas emitidas a fin de instrumentar la entrega del bien o la prestación del servicio, pero también se dijo que "[c]omo regla, para negar veracidad a las operaciones instrumentadas en facturas que reúnen los requisitos legales pero cuya veracidad se pone en duda no es suficiente con que los terceros proveedores emisores de ellas no puedan ser hallados, u omitan contestar los requerimientos del Fisco relativos a las operaciones realizadas con el contribuyente sujeto a la inspección, o se limiten a negar que han realizado esas transacciones. Es necesario determinar si los terceros a los que se dirigen los interrogantes sobre la veracidad de dichas operaciones tenían en su poder los formularios con los números de facturas correspondientes, si registraron esas operaciones y a nombre de quién lo hicieron, si existieron los cheques emitidos por el adquirente que den cuenta del efectivo pago de las mercaderías o de los servicios a los proveedores, si las ventas o prestaciones gravadas constan en remitos u otros documentos que den cuenta de las entregas o del transporte de la mercadería, así como la habitualidad y número de las transacciones realizadas con el mismo proveedor; así como cualquiera de las restantes circunstancias que, según el criterio de la realidad económica y el orden natural de los negocios, resulten indicativas de la realidad de las operaciones cuya veracidad ha sido concretamente puesta en duda".

En el caso, el Fisco no desconoció que se hayan realizado los trabajos de cosecha de limones, ni tampoco desconoció la existencia de los pagos de las facturas impugnadas mediante los cheques indicados, de manera tal que dichos extremos constituyen un principio de prueba demostrativo de la existencia de las operaciones impugnadas.

IV.- Que, a mayor abundamiento, cabe recordar que. "...la presunción de legitimidad inherente al acto administrativo no despliega efectos directamente sobre la carga de la prueba sino más bien sobre la estructura del proceso mismo. En particular, ella permite a la administración pública ejercitar una pretensión propia como si fuera ejecutoriada aún sin el previo examen del juez, pero sin que se pueda decir que en tal hipótesis la administración no debe fundar su propia pretensión acerca de la materialidad del hecho imponible; máxime cuando el Fisco tiene el deber de indagar y determinar la verdadera medida de aquél, y evitar que a los particulares les sea exigido un impuesto que no adeudan, les sea exigido en una medida mayor que la debida, o no les sea restituido cuando así correspondiere. Para ello, cuenta con las amplísimas facultades inquisitorias que al respecto le confieren el artículo 35, y concordantes, de la ley 11.683 (cfr. esta Sala "Cantesur S.A. (TF 20592-I) c/D.G.I.", expte. 13.341/2007, del 11 de diciembre de 2007, considerando III y su cita; Micheli Gian Antonio: "La Carga de la Prueba", Editorial Temis. Bogotá, Colombia, 1989. Págs. 210 a 212)".

Finalmente, y toda vez que el apelante no formula agravios concretos con relación a la revocación del Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas, cabe confirmar la sentencia apelada en lo que a ese aspecto respecta.

De igual modo, tampoco corresponde analizar el planteo relativo a la procedencia de los intereses resarcitorios y las multas fijadas respecto a los tributos reclamados en la medida en que tales conceptos no resultan exigibles al contribuyente de conformidad con lo resuelto en la presente causa.

Por lo expuesto, corresponde rechazar los agravios del Fisco y confirmar la sentencia apelada, con costas.

V.- Que, con relación a los recursos de apelación interpuestos por el Fisco nacional y por los letrados de la parte actora contra la regulación de honorarios practicada a favor de los Dres. Tulli y Borelli, corresponde rechazar ambos recursos y confirmar los honorarios regulados a fs. 670, por resultar ajustados a derecho.

Asimismo, respecto de los recursos de apelación interpuestos por el Fisco y por el perito contador Julio Ricardo Montini, relativos a los honorarios de este último, de acuerdo con el monto cuestionado en la presente causa y la manera en que fueron impuestas las costas, corresponde rechazar el primero de ellos y hacer lugar al segundo y, por ende, elevar los honorarios regulados a fs. 670 a la suma de 75.000 pesos, los que se encuentran a cargo del Fisco. (cfr. artículos 7, 8, 9, 37 y 38 de la ley 21.839).

Por ello, SE RESUELVE: 1) Rechazar el recurso interpuesto por el Fisco y por ende confirmar la sentencia apelada, con costas. 2) Rechazar los recursos de apelación interpuestos por el Fisco y por los letrados de la parte actora y confirmar la resolución de fs. 670 en cuanto fijó los honorarios de los Dres. Tulli y Borelli; 3) Rechazar el recurso interpuesto por el Fisco y hacer lugar al recurso interpuesto por el perito contador Julio Ricardo Montini contra la regulación de honorarios practicada a fs. 670 y elevar los honorarios de este último a la suma de 75.000 pesos, los que se encuentran a cargo del Fisco. 4) Regular los honorarios correspondientes a la Dra. Tullio y al Dr. Borelli en el carácter de apoderada y patrocinante de la parte actora por los trabajos efectuados ante esta instancia en 16.452 pesos y 41.130 pesos, respectivamente (arts. 7, 9, 14, 19 y 37 de la ley 21.839). Se aclara que los honorarios regulados se encuentran a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge F. Alemany
Guillermo F. Treacy
Pablo Gallegos Fedriani