

Jurisprudencia

Buenos Aires, 18 de febrero de 2019

Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Proveedores apócrifos. Crédito fiscal. Cómputo del gasto de deducción. Se confirman las resoluciones apeladas en todas sus partes. Flores Myriam Graciela s/recurso de apelación. T.F.N. Sala B.

Buenos Aires, 18 de febrero de 2019.

AUTOS Y VISTOS: el Expediente 34.023-I y acumulado Nº 34.024-I, caratulado: “Flores, Myriam Graciela s/recurso de apelación, Impuesto a las Ganancias e I.V.A.”; y

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 18/23 vta. y 80/87 se interpusieron recursos de apelación contra las Res. 66/10 y 65/10 ambas de fecha 30/06/2010, dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la AFIP-DGI. Por la primera se determinó el Impuesto al Valor Agregado de la recurrente por los períodos fiscales 05/2007 a 12/2007. Por la mencionada en segundo término, se determinó el Impuesto a las Ganancias de la apelante, períodos 2006 y 2007, más intereses resarcitorios, difiriendo la aplicación de multa respecto a ambos períodos de conformidad con el art. 20 de la Ley 24.769.

Manifiesta el rechazo a los ajustes efectuados por el Organismo Fiscal porque serían improcedentes las presunciones en las que se basaría la inspección y sería inadecuada la impugnación de los elementos verificados.

Rechaza el análisis que califica como “parcial” del contenido de la información de los proveedores, quienes a la fecha de las operaciones habrían estado activos en los impuestos declarados.

Destaca que las facturas se encontrarían debidamente emitidas, registradas y respaldadas. Sostiene que habría sido víctima de maniobras desarrolladas por terceros.

Indica que la cantidad de facturas cuestionadas implicaría un porcentaje mínimo en comparación con el total asentado en forma mensual. Entiende que las circularizaciones a los clientes no podría ser considerado como un indicio cierto y real del cual derive una presunción.

Señala que los inspectores no habrían realizado una verificación de la existencia real de las operaciones de compra y venta de mercaderías. Al respecto, entiende que la inspección solamente se habría basado en una circularización sin armar ningún otro elemento que probara la ausencia de operación comercial y el aspecto subjetivo.

Se agravia de la aplicación del art. 2 de la Ley 25.345 en cuanto a su supuesta inconstitucionalidad y explica que algunos pagos de operaciones de compra no se hicieron con los medios de pago establecidos en dicha ley pero la modalidad del negocio y las exigencias del mercado relacionado con las exportaciones haría imposible utilizar la transferencia bancaria como medio de pago en algunas ocasiones. Por otro lado, la existencia de compraventa de mercadería sería incuestionable puesto que habría sido exportada. Entiende así que no podría dejarse de computar un gasto auditado por la AFIP-

DGA porque las mercaderías habrían sido exportadas, aunque no se hubieran utilizado los medios de pago establecidos por la ley.

Cita Doctrina y Jurisprudencia. Solicita que se revoquen en todas sus partes las resoluciones recurridas, con costas.

II. Que a fs. 38/45 vta. y fs. 101/109 vta. contesta los recursos interpuestos la representación fiscal.

Manifiesta que la actora circunscribiría su defensa a la acreditación de elementos formales de las supuestas operaciones, pero no intentaría probar fehacientemente la realización de las referidas operaciones.

Razona que la acreditación de meros elementos formales demostraría la finalidad de engañar al Fisco, porque en rigor no podría probar la efectiva realización de las operaciones comerciales.

Recuerda que el ajuste se encontraría fundado en que las operaciones documentadas no responderían a reales operaciones comerciales y que en caso de haber existido no habrían podido ser realizadas con quien se dice.

Afirma que en autos no se discutiría que la recurrente realiza operaciones comerciales, sino que lo que se cuestionaría es que le haya comprado a los proveedores impugnados, atento que éstos no poseerían la capacidad ni la posibilidad material de ser sus proveedores.

Señala que para deducir un gasto no sería suficiente afirmar que necesariamente debieron existir las compras, ya que no cualquier compra daría el derecho a la deducción, sino sólo aquellas en que los sujetos que figuran en la documentación emitida son efectivamente quienes realizaron las operaciones.

Asevera que el vendedor permanecería oculto, siendo sustituido por sujetos que sólo revestirían formalmente tal calidad y a cuyo nombre se documenta la operación. A su vez, el comprador y/o prestador cumpliría las formalidades.

Cita jurisprudencia y doctrina, acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

III. Que a fs. 122 se resolvió acumular el Expte. 34.024-I al que lleva Nº 34.023-I.

Que a fs. 131 se elevan los autos a conocimiento de la Sala B y pasan los autos a sentencia.

IV. Que consta en el Informe Final de Inspección (fs. 277/287 del cuerpo "Impuesto al Valor Agregado 2 de 2" de las actuaciones administrativas), que la actividad principal de la recurrente es la "venta al por mayor de frutas, legumbres y cereales".

1) Los ajustes efectuados en el IVA son los siguientes: eliminación del crédito fiscal computado en el IVA originado en facturas vinculadas con el supuesto proveedor Fernando Cruz SRL, considerado apócrifo; e incremento del débito fiscal originado en facturas de ventas no registradas.

Los indicios detectados por la inspección con relación al proveedor impugnado en el IVA son los siguientes:

– No coincide la actividad declarada con la facturada. Al respecto, declara una serie de actividades disímiles como venta al por mayor de pescado, transporte automotor de cargas, construcción y

reparación de buques y edificios no residenciales, venta de madera y materiales para la construcción y combustibles, mientras que facturó a la recurrente “bolsas cebolla sintética 14”.

– No presentó DDJJ de Impuesto a las ganancias períodos 2005 a 2008 ni de IVA desde el período 08/2006.

– No presenta DDJJ de Recursos de la Seguridad Social desde 2005.

– No pudo ser localizada.

– No posee bienes registrables ni cuentas bancarias.

– Las operaciones habrían sido canceladas con cheques de pago diferido, sin aportar recibos. Sobre una muestra de valores se circularizó a cobradores, quienes no respondieron.

– No se practicaron las retenciones del Impuesto a las Ganancias R.G. 830/00.

– No se aportó documentación que acredite el ingreso de la mercadería.

Los indicios descriptos llevaron a sostener la inexistencia de las operaciones declaradas con el proveedor por lo cual se procedió a impugnar el crédito fiscal computado.

Que la fiscalización constató la existencia de facturas de ventas no registradas de fecha 30/11/2007 a nombre de María Elena Morgens. Como consecuencia de ello se reliquidó el IVA de los períodos 05/2007 a 12/2007 que arrojó una reducción en el impuesto facturado vinculado con exportaciones y el saldo técnico a favor del responsable.

2) Los ajustes efectuados en el Impuesto a las Ganancias se detallan por cada proveedor, siendo que las observaciones sobre Fernando Cruz SRL se reiteran también en la determinación del impuesto a las ganancias. Por los restantes, los indicios son los siguientes:

Jorge Burgardt: no posee número de CUIT; no registra actividad económica; desconoció las operaciones; informó que trabaja en relación de dependencia desde 1970; las operaciones están registradas y respaldadas con liquidaciones de compra tipo “B”; la fiscalizada informó que las operaciones fueron canceladas mediante transferencias bancarias, empero efectuado el seguimiento se constató que fueron realizadas a nombre del señor Jolci Sapper –empleado de la contribuyente–; no se practicaron retenciones del impuesto a las ganancias; no aportó documentación que acredite el ingreso de la mercadería.

Santiago Aman: desconoció las operaciones por las que fue consultado; no se practicaron las retenciones del impuesto a las ganancias; no aportó documental que acredite el ingreso de la mercadería; la inspeccionada informó que las operaciones fueron canceladas mediante transferencias bancarias, empero efectuado el seguimiento se constató que fueron realizadas a nombre del señor Jolci Sapper –empleado de la contribuyente– y del Sr. Vicente Caliva.

Jorge Zaratiegui: desconoció las operaciones informadas por la inspeccionada; el contribuyente informó que las operaciones fueron canceladas mediante transferencias bancarias, empero efectuado el seguimiento se constató que fueron realizadas a nombre del señor Jolci Sapper –empleado de la contribuyente– y del Sr. Vicente Caliva; no se practicaron retenciones del impuesto a las ganancias; no se aportó documentación que acredite el ingreso de la mercadería.

Los elementos colectados permitieron sostener la inexistencia de las operaciones realizadas con los sujetos citados, por lo que la inspección procedió a eliminar el cómputo del gasto deducido en el impuesto a las ganancias.

Asimismo, también se ajustó en ganancias las facturas de ventas no registradas ya referidas, y se eliminó el gasto deducido por la compra de un rodado en enero de 2006, admitiéndose el cómputo de la amortización de dicho bien.

Además, se analizaron los medios de pago de conformidad con la documentación aportada y se observó que algunas operaciones se informan como canceladas en efectivo. En cambio, los pagos informados como efectuados mediante depósitos y transferencias en muchos casos se destinan a los Sres. Jolci Sapper y Caliva Vicente. El primero figura declarado como empleado en relación de dependencia de la recurrente y sería el encargado de recibir las transferencias de dinero desde Misiones y efectuar los pagos en efectivo a los distintos proveedores de la zona productora. El restante beneficiario no verifica vinculación con la contribuyente ni los proveedores, excepto por lo manifestado por la apelante.

La fiscalización entendió que no se han cumplido los parámetros de la Ley 25.345 para las operaciones detalladas en la planilla de fs. 397/399 del cuerpo "Impuesto a las Ganancias 2 de 2" de las actuaciones administrativas y se procedió a impugnar la deducción del gasto derivado de aquéllas.

V. Que, en cuanto se refiere al ajuste por facturación presuntamente apócrifa, que generó la impugnación del crédito fiscal computado en el IVA por la recurrente, es doctrina sentada por este Tribunal 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 de los aspectos material (existencia de la operación que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal)" (vide "Impulso S.A.", Sala "A" del 27/3/1998; jurisprudencia continuada en "Idoipe Larraga, Angel", Sala "A" del 11/12/2001; y compartida en "Cooperativa Avícola Mendoza Limitada", Sala "B" del 19/04/2010; "Raúl Pitteri Hogar S.R.L.", Sala "C" del 28/02/2006; "Prodecom S.A., Sala "D" del 24/08/2000, entre muchas otras).

Que ello viene a significar que no resulta ajustado a derecho el cómputo de crédito fiscal por el solo hecho de la facturación, toda vez que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo per se la factura, entidad suficiente para generar dicho crédito.

Que en análogo sentido se ha expedido nuestro Más Alto Tribunal in re "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A.", de fecha 06/08/1991 (Fallos 314:745), en tanto establece que "en orden a esta prevalencia de la denominada 'realidad económica corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes que sólo existirán en el futuro, pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible ... podría originarse un crédito fiscal a favor del 'comprador' que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas".

Que de la mera lectura de los indicios colectados por la inspección consta que la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal respecto del proveedor observado en el IVA, en principio, se encuentra debidamente fundamentada por indicios graves, precisos y concordantes, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones cuestionadas. Corresponde recordar entonces que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues, como lo establece el art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de

su pretensión, defensa o excepción. En este sentido, corresponde a la actora demostrar la existencia de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo.

Que la actora no ha ofrecido prueba en la presente instancia y de los antecedentes administrativos no consta prueba alguna que revierta los indicios colectados por el Organismo Fiscal.

Que cabe recordar que el hecho de que la actividad declarada ante la AFIP-DGI difiere de la facturada, constituye un indicio especialmente tenido en cuenta por el Alto Tribunal, por cuanto la discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituye una anomalía que da cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas (vide “Stop Car S.A.”, 21/08/2013, S. 31. XLVII.).

Que la actora se agravia del método indiciario utilizado por el Fisco Nacional sin rebatir con prueba fehaciente dichos indicios que revelan la falta de veracidad de las facturas aportadas. Por otro lado, en modo alguno puede admitirse el cómputo del crédito fiscal por el cumplimiento de cuestiones formales –como pretendería la actora– cuando se presente un cuadro de serios reparos respecto a la realidad de las operaciones y la capacidad operativa del supuesto proveedor.

Que así las cosas, procede recordar la doctrina sentada por el Máximo Tribunal referida a “Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: ‘[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...”. Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto –en el caso– de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó” (“Feretti, Félix Eduardo”, sentencia de fecha 10/03/2015, CSJ 685/2013 (49-F)/CS1).

Que, por las consideraciones que anteceden, corresponde confirmar la determinación de oficio del IVA de la recurrente con relación al ajuste de créditos fiscales por facturación apócrifa, con más intereses resarcitorios, con costas.

Que, en cuanto se refiere a la determinación por facturas de ventas no registradas no existen agravios concretos de la recurrente ni tampoco prueba en contrario, por lo cual corresponde la confirmación de la resolución apelada, más intereses resarcitorios, también en este aspecto, lo que así se declara. Con costas.

VII. Que, con relación al impuesto a las ganancias, procede recordar que el art. 17 de la ley del gravamen prescribe como principio general que “para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga” y el art. 80 LIG dispone que “los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto ...”.

Que, además del proveedor ya analizado en cuanto al IVA, se suman en la impugnación de la deducción de gastos en este impuesto otros tres proveedores que, entre varios indicios graves y concordantes, en todos los casos directamente desconocieron las operaciones que la recurrente les atribuye.

Que la falta de capacidad operativa de los proveedores y la ausencia de prueba del ingreso de la mercadería a la recurrente implica el desconocimiento liso y llano de la propia existencia de las operaciones. Por otro lado, ni siquiera el quantum de las erogaciones se encuentra debidamente acreditado, atento que del seguimiento del circuito económico de las salidas de dinero se identifican beneficiarios de los depósitos y transferencias que o bien son empleados de la recurrente o nada tienen que ver con el proveedor. La mera manifestación de que los beneficiarios de los pagos bancarios luego hubieran retirado el dinero en efectivo para pagarle a los proveedores –cuestión sobre la que no existe prueba alguna– es inverosímil y no surge de las constancias o prueba producida en las actuaciones. Lo expuesto impide admitir la deducción de éstos en el impuesto a las ganancias.

Como ha sido correctamente impugnada la documentación respaldatoria de las operaciones –por lo ya resuelto–, debe ponderarse que la recurrente no efectuó esfuerzo probatorio alguno tendiente a acreditar la adquisición de los bienes a excepción de la mera alegación de que las exportaciones se habrían hecho, lo cual es insuficiente para apartarse de la impugnación de los gastos realizados por el Fisco Nacional.

Por otro lado y en cuanto se refiere a la impugnación de medios de pago por aplicación de la Ley 25.345, si bien le asiste razón a la apelante en cuanto a la cuestión constitucional de conformidad con lo resuelto por el Máximo Tribunal en la causa “Mera, Miguel Angel”, sentencia de fecha 19/03/2014 (M. 1328. XLVII.), correspondía a la parte actora la acreditación fehaciente de la veracidad de las operaciones, cuestión que no ocurre en autos ni se desprende del contexto fáctico. Antes bien, lo que surge de las pruebas colectadas por el Fisco es que la recurrente pretende deducir gastos en el impuesto a las ganancias porque realizó exportaciones, sin acreditar cualitativa ni cuantitativamente la existencia de las operaciones de compra que debieron ser su origen.

Por ello, se confirma la determinación de oficio del impuesto a las ganancias de la recurrente con relación a la impugnación del gasto que surge por facturación apócrifa, con más intereses resarcitorios, con costas.

Que por el ajuste de ventas no registradas y la eliminación de la deducción del gasto por compra de un rodado la recurrente no se ha agraviado ni ofrecido prueba, por lo cual corresponde su confirmación, con más intereses resarcitorios, lo que así se declara. Con costas.

Por todo lo expuesto,

SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Armando Magallón, José Luis Pérez y Pablo A. Porporatto (vocales).

Ante mí: Agustina María Avellaneda (secretaria letrada int.).