

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 29 de abril de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto al valor agregado. Determinación de oficio. Operaciones con proveedores sin capacidad económica incluidos en la Base APOC. Cómputo del crédito fiscal. Requisitos. La actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta. Se confirma la resolución apelada. PRODUNOA S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.**

En la ciudad de Buenos Aires, a los 29 días del mes de abril de 2019, reunidos los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal titular de la Vocalía de la 10.º Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal titular de la Vocalía de la 11.º Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal titular de la Vocalía de la 12.º Nominación) para resolver el expediente Nº 30.299-I, caratulado: “PRODUNOA S.A. s/recurso de apelación”;

La Dra O’Donnell dijo:

I. Que a fs. 13/18 PRODUNOA S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la Ley 11.683 contra la Res. 146/07 dictada el 26 de septiembre de 2007 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por la cual se determinan de oficio sus obligaciones frente al impuesto al valor agregado (I.V.A.) de los períodos fiscales septiembre de 2002 a marzo de 2003, impugnándose créditos fiscales por un total de \$ 58.886,75, lo que implicó la disminución del saldo a su favor declarado en dichos períodos.

Explica que los ajustes se originaron en la fiscalización realizada a uno de sus proveedores, CO DE AL S.R.L., a las resultas de la cual se lo incluyó en la base e-apoc por falta de capacidad económica, recién con fecha 18 de julio de 2006, es decir tres años después de efectuadas las operaciones de compra de azúcar con el mismo, que tuvieron lugar en los años 2002 y 2003.

Sostiene también que:

A. La propia fiscalización fue la que calificó a CO DE AL S.R.L. como una sociedad intermediaria inexistente, una empresa satélite manejada por personas reales a través de la cual se efectuaron importantes operaciones de ventas que no tributaron los impuestos correspondientes.

Sin embargo, agrega que un representante de dicha firma describió la operatoria en los siguientes términos: “Se entregaba el azúcar del Ingenio Río Grande S.A. casi siempre transportada por Transportes y Servicios Tucumán S.R.L., cobrándose en el momento de la entrega con valores, los cuales se depositaban en una cuenta del Ingenio Río Grande S.A. en su mayoría, quedándose con algunos de los cuales se cobraba la comisión CO DE AL S.R.L.”.

Agrega que dicha declaración fue corroborada no sólo por Transportes y Servicios Tucumán S.R.L. sino también por el señor Luis Di Pino, quién reconoció que operó de contacto con Ingenio Río Grande S.A., ubicado en la provincia de Jujuy, recibiendo los pedidos de Luis Kaplan de la cotización de una determinada cantidad de azúcar, acordando el precio con el Ingenio y luego de estar depositado el dinero el Ingenio entregaba el azúcar.

Concluye que CO DE AL S.R.L. no sólo existió, sino que realizó importantes operaciones de ventas que quedaron reflejadas en la documentación de la firma, lo que fue reconocido y aceptado por la fiscalización, por lo que pretender una conclusión contraria, implicaría hacerla responsable de la conducta tributaria de un tercero.

B. En cuanto a la realidad de las operaciones, explica que el azúcar ingresó a PRODUNOA S.A. y que ésta realizó los pagos mediante depósitos bancarios a la cuenta del Ingenio Río Grande S.A. y que existen facturaciones y remitos por el azúcar emitidos por CO DE AL S.R.L. a PRODUNOA S.A.

Termina diciendo que el juez administrativo no cuestiona la realidad de las operaciones de compra del azúcar, sino la existencia del proveedor por lo que si las compras se concretaron y, por ende el azúcar fue entregado, lo que no se discute, ello significa que existió un vendedor y un comprador, que se verificó un hecho imponible y que se generaron débitos y créditos fiscales.

Concluye en que tiene derecho a computarse el crédito fiscal, toda vez que por imperio del art. 34 de la Ley 11.683 y de los arts. 5, 6 y 12 in fine de la ley de I.V.A., sólo tenía que acreditar que lo facturado correspondía a compras reales y efectivamente concretadas por el emisor de la factura, y que es ilógico que PRODUNOA S.A. "... deba, además, filmar, fotografiar y certificar la ejecución de todas las compras que se efectúan en espera de que en cualquier tiempo futuro y hasta el límite de la prescripción la AFIP pretenda desconocer la legitimidad del proveedor, independientemente de la veracidad de las operaciones".

Se refiere por último al circuito de pago de las operaciones y sostiene que el cómputo del crédito fiscal deviene como consecuencia lógica de la materialización del hecho imponible, que en el IVA se configura en el momento de la entrega del bien o acto equivalente (art. 5), concepto que comprende la mera emisión de la factura.

Solicita que se revoque la Resolución recurrida, con costas.

II. A fs. 64/73 contesta el traslado del recurso la representación fiscal, la que solicita que se la confirme, con costas.

Ello así, toda vez que se pudo constatar que CO DE AL S.R.L.:

- a) Fue incluida como apócrifa bajo la condición de "Usina de única actividad venta de facturas";
- b) no se la pudo localizar en su domicilio fiscal, ni tampoco a sus socios;
- c) no tenía bienes registrables a su nombre, ni de sus socios;
- d) no registraba presentaciones de DDJJ del impuesto a las ganancias ni tampoco del I.V.A.;
- e) no tenía una estructura operativa para desarrollar la actividad declarada;
- f) las facturas y remitos que emite a su nombre el proveedor Ingenio Río Grande S.A., figuraba como domicilio de CO DE AL S.R.L. el domicilio particular del Sr. Luis Kaplan, quien no integraba la firma;
- g) respecto de los comprobantes de CO DE AL S.R.L., la imprenta informó que el Sr. Gastón Matías Di Bastiano —en su carácter de empleado—, solicitó la impresión de los mismos, pero, a su vez el Sr. Bastiano manifestó que no era empleado de la firma, desconoció a los socios de la mismas, y que realizó

la solicitud de impresión de facturas por pedido del estudio jurídico de su hermano –Carlos Martín Di Bastiano–, lugar donde se constituyó la sociedad.

Por lo expuesto, el Fisco Nacional concluyó que PRODUNOA S.A. no pudo probar la existencia del proveedor CO DE AL S.R.L. ni, por ende, de las operaciones de compra que dijo con ella haber celebrado.

III. A fs. 80 se hizo saber a las partes que en virtud de los Dtos. 281/18 y 286/18 publicados en el Boletín Oficial el 9 de abril de 2018, esta Sala quedó integrada por quien suscribe como Vocal Titular de esta Vocalía y por los Dres. Edith Viviana Gómez, Vocal Titular de la 10.º Nominación y Daniel Alejandro Martín, Vocal Titular de la 12.º Nominación y se elevan los autos a su conocimiento y a fs. 83 pasan los autos a sentencia.

IV. Que corresponde establecer si la Resolución apelada se ajusta a derecho.

Que PRODUNOA S.A. fue objeto de un procedimiento de fiscalización en el que se le impugnaron los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales septiembre de 2002 a marzo de 2003 por las operaciones de compras al proveedor CO DE AL S.R.L.

Explicó en la instancia administrativa previa que había comprado por intermedio de CO DE AL S.R.L. azúcar del Ingenio Río Grande S.A., y si bien pudo acreditar en dicha instancia la efectiva adquisición de dicho insumo esencial para el desarrollo de su actividad que era la elaboración de jugos, así como su recepción y también su pago, razón por la cual la fiscalización no impugnó la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias, lo que no pudo acreditar en dicha instancia, ni tampoco ante este Tribunal, es que fue realmente adquirido a dicho proveedor que es lo que de acuerdo al art. 12 de la ley del impuesto y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación importa para convalidar dicho cómputo.

En efecto, frente a las objeciones formuladas por la fiscalización era a ella a la que le correspondía probar la real existencia de sus operaciones con el proveedor cuestionado porque así se encuentra diseñado el proceso en la ley de procedimiento tributario, corolario del régimen de autodeclaración de la obligación tributaria que rige en el orden nacional.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI” del 10 de marzo de 2015, al sostener: “Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: “En 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 imposables ...”. Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la recurrente no ha logrado acreditar que el proveedor impugnado haya realizado las operaciones.

En particular debió haber acreditado la capacidad para realizarlas máxime cuando ella misma explica que los pagos se realizaron por depósito bancario en la cuenta del Ingenio Río Grande S.A. y no a CO DE AL S.R.L., sin dar explicación ni prueba de cómo era la relación comercial.

Que en definitiva de las circunstancias apuntadas se desprende que son insuficientes los elementos probatorios incorporados tanto en la instancia administrativa como ante este Tribunal para demostrar la existencia del proveedor cuestionado, lo que pone de resalto la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal en la forma específicamente exigida en esta clase de ajustes fiscales por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Dijo también al fallar en la causa “Molinos Río de La Plata S.A.” del 25 de agosto de 2015 que la procedencia del cómputo del crédito fiscal depende de que éste sea legítimo para lo cual se requiere el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente, y esa es precisamente la prueba que estaba a cargo de la recurrente producir y que ante su inactividad no fue rendida tampoco en esta instancia, a pesar de contar con amplias posibilidades para hacerlo, por lo que a tenor de la presunción de legitimidad que el art. 12 de la Ley 19.549 otorga a los actos administrativos, en el caso a los de contenido tributario, las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional que reposan en los elementos colectados en el procedimiento de fiscalización por parte de la propia recurrente, así como de terceros, no han sido desvirtuadas, por lo que corresponde su confirmación.

Por lo expuesto, voto por confirmar la Resolución recurrida, con costas.

V. Que corresponde regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, en la suma de \$ 863 por la representación procesal y \$ 2.159 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en la primera etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Los Dres. Martín y Gómez dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1.º) Confirmar la Resolución recurrida, con costas.

2.º) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, en la suma de \$ 863 por la representación procesal y \$ 2.159 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en la primera etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Fdo.: Edith Viviana Gómez, Agustina O'Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).