

El objeto del presente informe es analizar cuáles son los criterios específicos que poseen las Salas del Tribunal Fiscal de la Nación respecto de los puntos formales y materiales de la prueba a la hora de dirimir sobre proveedores apócrifos.

No debe perderse de vista que estos criterios se encuentran siempre sustentados en cuestiones de hecho y prueba. A su vez, los mismos pueden variar en algunas Salas en el corto plazo por las nuevas designaciones acaecidas recientemente en este Organismo.

I.- SALA A

Analizando los antecedentes jurisprudenciales de esta Sala en los últimos diez años podemos dilucidar que existe un criterio mayoritariamente uniforme respecto a la prueba que resultaría necesaria para desbaratar una impugnación fiscal sobre facturas apócrifas.

Como requisito esencial a ponderar, se aplica el principio de la realidad económica a la hora de dirimir la cuestión de fondo en este aspecto, requiriendo necesario - además de la existencia formal de las facturas - para adquirir una entidad suficientemente idónea que genere "per se" crédito fiscal, que las operaciones controvertidas encuentren sustento en la realidad fáctica del circuito comercial.

A su vez, el segundo punto de radical importancia se refiere a la especial valoración que se realiza sobre la actividad que efectúe el Organismo Fiscal para recolectar los elementos suficientes que posean la fuerza probatoria para considerar la inexistencia de la operatoria. A modo ilustrativo, cabe mencionar que no resulta suficiente la mera existencia de elementos presuntivos extraídos de circunstancias particulares del proveedor que el contribuyente no tenga la obligación de constatar - por ejemplo - facturas no declaradas por el proveedor, si el débito declarado por los proveedores no supera los importes presentados como crédito fiscal por la contribuyente, no presentación de DDJJ etc. Estos indicios resultan insuficientes para la Sala si no se encuentra acompañado de elementos que permitan acreditar la irrealidad de las operaciones impugnadas.

Para afinar este punto, cabe expresar que de la línea doctrinaria de los fallos analizados de esta Sala, es dable diferenciar los indicios que pueda utilizar la inspección a la hora de tachar una operación como inexistente, de los que resulten ajenos a los deberes que tuvo que tener en miras el contribuyente al momento de contratar un servicio o adquirir un bien. A saber,

no resulta suficiente como único indicio la no localización de un proveedor o la existencia de incongruencias en los montos declarados entre este y el contribuyente fiscalizado, si la factura se encuentran confeccionada de acuerdo a lo reglamentado por las Resoluciones Generales del Fisco y cumplen con requisitos formales tales como CAI válido, imprenta homologada por AFIP, CUIT que corresponda con proveedor y su actividad, máxime si se posee constancias documentales – como remitos - que avalen esta factura.

Es decir, que podemos concluir que esta Sala valora los elementos aportados en el procedimiento por la recurrente y los recopilados por la inspección en instancia fiscalizadora como un todo, donde para considerar a un proveedor como apócrifo se debe reunir elementos fehacientes que certifique este carácter producto de una actividad fiscalizadora activa. Por ende, como mencionamos en un principio, la posibilidad de éxito del recurso siempre dependerá de una cuestión de hecho y prueba.

II.- SALA B

Previo a continuar con el análisis objeto de este informe debemos hacer la salvedad de las recientes modificaciones acaecidas en esta sala, puesto que existe la posibilidad que los criterios que se expondrán a continuación se vean alterados, toda vez que se han asignado nuevos Vocales en la 4° y 5° nominación - aunque hasta la fecha no se encuentran en función de sus cargos -.

Si bien como dijimos anteriormente, la mayor o menor probabilidad de éxito en un procedimiento donde se discuta operaciones apócrifas se remite a circunstancias de hecho y prueba, históricamente esta Sala posee el criterio de que el contribuyente en esta instancia jurisdiccional haga pleno uso de su derecho de contradicción y, por ende, ofrezca todos los medios de prueba que estén a su alcance tendientes a derrumbar la tesis fiscal que impugne sus operaciones comerciales. Vale agregar que esta carga probatoria se incrementa cuando se tratan de empresas vinculadas, puesto que en ese caso el administrado se encontrará en “ una situación de privilegio para acreditar la efectiva prestación del servicio ”.

Es decir que, de los numerosos fallos analizados, podemos dilucidar que si al momento de la inspección el Organismo fiscal recopilo indicios suficientes, existirá una prueba “ prima facie ” que el contribuyente deberá desacreditar, asimilando la presunción de legitimidad del acto determinativo al principio “ right to begin ” del derecho anglosajón. Esta presunción se afianza con el “onus probandi incumbit ei qui dicit” donde la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el

presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de pretensión, defensa o excepción.

Estos criterios distintivos mencionados en los párrafos anteriores – presunción de legitimidad del acto determinativo -, se adicionan al ya desarrollado “ principio de realidad ” de las operaciones comerciales, es decir, que no alcanza con que el recurrente cumpla y cuente en su poder con los requisitos formales, sino que debe probar acabadamente la realidad de las transacciones que figuren en las facturas impugnadas.

En síntesis, hasta la actualidad la Sala le dará total preeminencia a la prueba que se acompañe, peticione y desarrolle en el procedimiento que se inicie, la mismas deben ser lo suficientemente idóneas para desvirtuar las impugnaciones realizadas por el Fisco Nacional, las cuáles poseen presunción de legitimidad una vez formalizado el acto determinativo de oficio.

III.- SALA C

En cuanto a la línea jurisprudencial que surge del análisis de los fallos más preponderantes que posee la Sala del acápite, podemos extraer dos puntos neurálgicos donde los funcionarios de este órgano jurisdiccional colocan especial énfasis al momento de resolver la litis.

a) En numerosos fallos se pone acento en los recaudos exigibles a un “ contribuyente celoso ” en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Esto que podemos mencionar casi como una creación pretoriana realizada por esta Sala, toma especialmente en cuenta la conducta realizada por el contribuyente – en cuanto los recaudos que se han tomado - al realizar las operaciones que se impugnan, en el caso que se haya cumplimentado con lo dispuesto por las reglamentaciones en cuanto a su facturación, su concordancia con los libros y la actividad que realizó el contribuyente para constatar la veracidad de sus proveedores, aportando los elementos necesarios que denoten su responsabilidad y “ buena fe”, existirá un fuerte indicio a favor del contribuyente más allá de la actividad realizada en su momento por la fiscalización.

b) A su vez, aplica la regla “ onus probandi incumbit ei qui dicit ”, es decir que la carga de la prueba será correlativa a la carga de la proposición de los hechos. En otras palabras, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Esto hace que al contribuyente le corresponderá - desde el momento del procedimiento de determinación de oficio – acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la existencia de los proveedores y de la facturación que se emitió a su nombre y haya sido observada por el Juez Administrativo en su Vista.

Cabe agregar que si bien se toma especialmente en cuenta la conducta realizada por el administrado en su operatoria comercial, se denota una línea menos radical que la propugnada por la Sala B, puesto que en ningún antecedente jurisprudencial se habla de una presunción a favor del Órgano Recaudador que imponga una mayor carga de la prueba al contribuyente, estando ambos – fácticamente - en igualdad de condiciones al momento de acreditar sus dichos en esta instancia jurisdiccional. De esta manera, se deslinda la responsabilidad de las obligaciones que le corresponden al “ contribuyente celoso ” de los factores exógenos en los que pueda basarse el Juez Administrativo para fundar el acto administrativo y que resulten ajenas a la responsabilidad del administrado.

Resulta como punto relevante de especial incidencia económica, el criterio que se mencionará a continuación en repetidos antecedentes sobre la no aplicación de la figura del art. 37 de la LIG, en cuanto a la improcedencia de la tasa del 35% por las salidas indebidamente documentadas en los casos que se acredite que se utilizaron las facturas apócrifas con el objeto de reducir la base imponible del impuesto a las ganancias mediante gastos inexistentes, toda vez que no nos encontramos ante el supuesto de un “ beneficiario oculto ”, espíritu que tuvo en mente el legislador al dictar este instituto.

Para concluir, no es ocioso destacar que los mencionados criterios se conjugan con el principio de realidad económica en cuanto a la real existencia de las operaciones comerciales, criterio común a todas las Salas del Tribunal Fiscal de la Nación.

IV.- SALA D

Tal como surge de la línea jurisprudencial que se reproducirá más adelante, se denota que – hasta el momento – nos encontramos con un criterio que tiende a ser favorable al contribuyente si este ha cumplimentado con los requisitos formales que impone el marco normativo de facturación.

De esta manera, desliga al administrado de los indicios que se vinculen con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas emisoras de las facturas, porque ninguna norma legal en vigencia exige que deba verificar si éstas cumplen o no con el deber de presentar las declaraciones juradas y pagar el impuesto que de ellas surja determinado, de tal manera que los eventuales incumplimientos en que ellas hayan incurrido en manera alguna acarrear responsabilidad al adquirente.

Máxima expresión sobre su línea de criterio es el renombrado fallo en el instituto aquí tratado: “ Red Hotelera Iberoamericana ”, donde se revoca la determinación de oficio - basado en una razón

preeminentemente formalista - puesto que se contaba con la existencia del respaldo documental que impone la ley en estos casos y que dichos egresos estuvieron destinado a la adquisición de bienes, por lo cual no se produce el supuesto de salidas no documentadas. Debemos hacer la salvedad que la Corte revocó este fallo basado en que " en materia de interpretación de las leyes impositivas, debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento, si se demuestra que éste no refleja la realidad económica ".

Cabe poner de resalto que esta Sala le resta fuerza probatoria al indicio de que el proveedor impugnado figure en la " Base de Datos de Facturas Apócrifas " al momento de haberse realizado la operación comercial, si es que estos proveedores incorporados a la mentada base – ante la gravedad delictual del hecho de emitir comprobantes irregulares y/o ficticios - no fueran denunciados penalmente por el Fisco. Esta eventual inacción fiscal le quita el valor probatorio "incontrastable" aludido repetidamente por el criterio de la Administración en perjuicio de los contribuyentes.

En esta línea de razonamiento, se especifica que cuando del sistema informático de la AFIP surge que los proveedores están inscriptos ante dicho organismo, las impresos consignadas en las facturas se encuentran también inscriptas en el registro fiscal contando con permiso para expedir aquellos comprobantes, surge que la falsedad de un comprobante no podrá basarse en únicamente meros indicios exógenos como que la empresa emisora no pudo ser hallada en el domicilio consignado en la factura o en que a pesar de estar inscripta ante la A.F.I.P. no ha presentado declaraciones juradas, porque todos ellos son hechos que escapan a la responsabilidad del comprador.

Como vimos, la Sala D posee un criterio formalista a la hora de decidir sobre la validez del respaldo documental de operaciones impugnadas basado en indicios recopilados por la inspección, moligerando – sólo en cierta medida – el principio de realidad económica en cuanto a la real existencia de las operaciones, siempre que el contribuyente haya cumplimentado con los requisitos inherentes al régimen de facturación que den sustento documental suficiente a las mismas.

Por último, debemos hacer la salvedad que – al igual que en la Sala B – existe nueva Vocal en la 10° Nominación que puede hacer variar el consecuente criterio jurisprudencial mantenido en los últimos años por esta Sala.

COROLARIO

Teniendo en cuenta los criterios explayados en los puntos anteriores del presente informe, es dable - previo a todo - resaltar

nuevamente la importancia sustancial de que la prueba que acompañe la Empresa en una futura e hipotética litis sea idónea para respaldar sus operaciones comerciales.

Como primer punto, resulta indispensable que en las transacciones que se realicen con los proveedores se cumpla con el Régimen General de Facturación regulado en la RG (AFIP) 3419. A modo ilustrativo, podemos destacar la fundamental importancia de este punto bajo el criterio de la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación que, por sí sólo, suele definir el procedimiento a favor del administrado – ver doctrina del antecedente “Red Hotelera Iberoamericana” –, en las demás Salas de este organismo juzgador y en la CNCAF – en mayor o menor medida – se lo considera sólo un indicio favorable al recurrente, pero no determinante.

Es una corriente generalizada por aplicación del principio de realidad económica, tal como surge de los antecedentes jurisprudenciales de la materia, la necesidad de probar la realidad de las transacciones comerciales objetadas. Además de las constancias documentales de las operaciones, se deberá aportar toda prueba tendiente a acreditar las mismas – cartas de porte, planillas de stock, volumen de producción, etc. -. Si se cuenta con estos elementos conducentes, podríamos afirmar que nos encontraríamos en una posición muy favorable en cuanto a lo que se refiera al reconocimiento del crédito fiscal declarado en el Impuesto al Valor agregado y las deducciones en el Impuesto a las Ganancias. En cuanto al “beneficiario oculto” dependerá además los elementos probatorios que se acompañen y se ofrezcan sobre la calidad que posea el proveedor impugnado como apócrifo por el Organismo Fiscal.

A su vez, debe analizarse el carácter de las impugnaciones que realice el Fisco Nacional para fundamentar su acto determinativo, puesto que si se limitara únicamente a una mera recopilación de elementos objetivos ajenos a las obligaciones de constatación que posee el contribuyente, sin imputaciones directas sustentables, esto incrementará ostensiblemente las probabilidades de éxito del proceso que se entable, más aún si la empresa cumple “celosamente” con una administración transparente.

En definitiva, cabe concluir que el instituto de “apócrifo” en su generalidad no existe en discusión y que más allá de los criterios más cerrados o abiertos que puedan poseer las distintas Salas del Tribunal Fiscal, ó – en segunda instancia - la CNCAF en sus respectivos análisis, todo dependerá de la capacidad que posea la Empresa para acompañar y peticionar los elementos probatorios necesarios para acreditar la veracidad de la operatoria comercial que se impugne.

Francisco Agustín Blanco
Abogado