



IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – DEVOLUCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PARA EXPORTADORES

LA IMPORTANCIA DE LA DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA DE LAS OPERACIONES DE COMPRA

- FRIGORÍFICO LAMAR SA CNACAF 2017 -



I.- INTRODUCCIÓN

Es posible que su empresa se encuentre analizando una solicitud de devolución de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, originado en compras de insumos que han sido destinados, en definitiva, a la exportación y no han podido ser compensados con otros débitos internos (conforme el vehículo del Art. 43 Ley del Impuesto al Valor Agregado), que su empresa esté planificando solicitar el bono de créditos fiscales conforme DR 379-2001 o bien se encuentre, simplemente, liquidando los impuestos mensuales o anuales, será necesario tenga presente las actuaciones que pasamos a comentar.

Sucede que si bien el antecedente bajo referencia se relaciona con una solicitud de devolución de créditos fiscales, presentada por la empresa contribuyente exportadora, conviene repasar los argumentos de parte del Fisco Nacional para negar, en sede administrativa, reconocer valor y realidad a ciertas operaciones negando, por tanto, la devolución en relación con los créditos documentados por proveedores.

Recordamos: nuestro método será el siguiente: a.- considerar las expresiones que hacen a los puntos de interés que hemos detectado en el antecedente bajo comentario, b.- se realizarán las transcripciones de los párrafos en los que tales expresiones han sido incluidas y c.- recomendaremos, como siempre, lectura íntegra del antecedente siendo la única función, del documento aquí presentado, ser un resumen y un alerta respecto del antecedente bajo referencia.



II.- DESARROLLO

Iniciando nuestro estudio con el dictamen del Dr. Alemany corresponde señalar que el antecedente de referencia proviene de un recurso presentado por el contribuyente ante lo decidido, contrario a sus pretensiones, en primera instancia y en relación al pedido de reconocimiento y devolución de créditos fiscales en el IVA relacionados estos con la actividad de exportación de bienes conforme el Art. 43 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En cuanto a los hechos se advierte la siguiente cronología:

- a.- el contribuyente realiza exportaciones de bienes asumiendo el “costo financiero”, en el mercado local, del IVA que debe ingresar por cada una de sus compras,
- b.- conforme el Art. 43 Ley del Impuesto al Valor Agregado, al no poder compensar los mencionados créditos con débitos por operaciones en el mercado interno el contribuyente solicita devolución de los mencionados créditos fiscales,
- c.- el Fisco Nacional rechaza pedido de devolución por entender inexistentes y apócrifas las operaciones que pretende acreditar el contribuyente como originantes de los mencionados créditos fiscales,
- d.- el contribuyente, luego de los recursos habilitados por normas procedimentales, recurre en primera instancia siendo el fallo contrario a las pretensiones del contribuyente y
- e.- en este escenario, el contribuyente recurre la sentencia de primera instancia ante la CNACAF.

Se destaca párrafo:

“I.- Que la Sra. jueza de primera instancia rechazó la demanda interpuesta por la firma Frigorífico Lamar S.A., tendiente a obtener la declaración de nulidad de la resolución 75/2012. Mediante esa resolución, el Jefe del Departamento Legal de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas G.C.N., de la Administración Federal de Ingresos Públicos, le había denegado la solicitud de reconocimiento y devolución de los créditos fiscales correspondientes a las operaciones de exportación de carne de caballo realizadas durante los meses de noviembre y diciembre de 2009, por la suma de 224.801,11 pesos (181.036,02 pesos correspondientes a devoluciones y 43.764,71 pesos en concepto de compensación contra el Régimen Especial de Ingreso)”.

En relación con la denegatoria de parte del Fisco Nacional (y ratificada por el magistrado en primera instancia) se advierte que la misma fuera originada en determinadas compras observadas.



Se destaca párrafo:

“Asimismo, puso de manifiesto que, en la resolución impugnada, el Fisco había objetado la veracidad de las compras de ganado equino en pie realizadas por la firma Frigorífico Lamar S.A. a los proveedores Alvicomar SRL, La Surera SRL y Jorge Héctor Acevedo y, en consecuencia, le había denegado a la primera el derecho a la acreditación y devolución del crédito fiscal respectivo, solicitado en los términos del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (texto ordenado por el decreto 280/97).”.

Pasando a la cuestión procedimental cabe advertir que el caso deriva en la justicia en primera instancia y no ante el TFN producto de que la materia objeto de reclamo no se encuentra tipificada dentro de las competencias del mencionado tribunal conforme la Ley 11.683.

Asimismo corresponde hacer referencia a que el recurso perseguido por el contribuyente es de “devolución” y no de “repetición tributaria”, tristemente confundidos muchas veces por los contribuyentes pero que, claramente, obedecen a vehículos y orígenes diferentes y que, con ello, advierten o se manifiestan directamente respecto de la competencia del TFN.

Lo interesante del antecedente bajo referencia es el criterio utilizado por el Fisco Nacional para rechazar la devolución intentada por el contribuyente; criterio que, en su operatividad, implicaba “colocar la carga de la prueba” respecto de la veracidad y consistencia de las operaciones en el contribuyente que solicita la devolución; básicamente el fisco sostenía que no se podía afirmar la veracidad de las operaciones lo que es diferente a decir que se descubrió que las operaciones no son sinceras.

Se destaca párrafo:

“Señaló que, a criterio del Fisco, las tareas de fiscalización de las que daba cuenta el expediente administrativo agregado en copia, relativas a la actividad de esos proveedores durante los períodos fiscales de noviembre y diciembre de 2009, demostraban que no podía afirmarse la existencia y veracidad de las operaciones invocadas por la firma actora como generadoras del crédito fiscal cuya devolución se pretendía, con base en diversas observaciones efectuadas respecto de cada uno de los proveedores precedentemente señalados”.

Nuevamente: hacemos foco en la frase “... no podía afirmarse la existencia y veracidad ...”.

Esto es una cuestión de enfoque; no es lo mismo descubrir que una operación es apócrifa que, simplemente, contener una sospecha por no poder obtener certeza jurídica de que la operación es real. Tiene que ver, en ello, el tipo de tarea investigativa desplegada, en este caso, por el Fisco Nacional pero, asimismo, deberemos reconocer que impacta en las operaciones normales de un contribuyente en cuanto al tipo de “prueba” de operaciones a coleccionar por cada negocio celebrado.



Se destacan los dichos fiscales en estas líneas:

“...los elementos de prueba aportados por la recurrente carecen de virtualidad para revertir el criterio fiscal, toda vez que, ni la documental aportada, ni el resultado de la prueba informativa producida y ni la prueba pericial contable (confr. fs. 186/200), prueban la realidad de las operaciones cuestionadas en autos” (fs. 246 vta)”.

Claramente la cuestión en marca en actividades de investigación realizadas por el Fisco Nacional en cuanto a la consistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente que pretende la devolución tributaria pero sin ir mas lejos que la simple colección de elementos que no permiten asegurar la realidad de las operaciones (a criterio del fisco nacional) lo cual, como se ha mencionado, es sustantivamente diferente a declarar que la operación es apócrifa.

Se ve que la posición del fisco es extrema en cuanto a los vehículos probatorios que debe ejecutar el contribuyente a fin de que las operaciones no puedan ser tildadas de falsas.

Se destaca el siguiente párrafo:

“Indicó que la abundante prueba producida en la causa únicamente daba cuenta del cumplimiento de una serie de requisitos formales pero carecía de virtualidad para demostrar que las operaciones no habían sido simuladas.”

A los fines de constatar la veracidad de las operaciones presentadas por el contribuyente el Fisco Nacional pasa a realizar las correspondientes circularizaciones a los proveedores solicitando información de los actos comerciales pretendidos por el contribuyente.

En este sentido el fisco advierte que

- a.- importante cantidad de proveedores no han respondido y
- b.- de los que han respondido (muy pocos en esencia) algunos no han reconocido las operaciones y otros tantos expresan con diferencias los saldos circularizados.

Adicionalmente a esto resulta interesante un párrafo en el que el fisco desconoce las operaciones celebradas porque entiende que si la factura fuera cancelada a la cuenta de un beneficiario diferente del emisor de la factura la operación no sería real.

Se destaca párrafo:

“Señaló que las acreditaciones verificadas en la cuenta bancaria del gerente de esa empresa no resultaban suficientes para demostrar la veracidad de las operaciones en la medida en que el beneficiario de los fondos desembolsados por la exportadora no se correspondía con el contribuyente que esa parte había declarado como proveedor de los equinos que adquirió y ello implicaba, a su entender, el desconocimiento o bien la anulación de la estructura formal de la empresa a la que le habría comprado los equinos”

Puesto el caso a controversia en esta segunda instancia el contribuyente llama al antecedente TORIA SA CNACAF 2010 en el cual se trata el punto relacionado con el extremo probatorio requerido al contribuyente respecto de las operaciones celebradas con sus proveedores.



En este antecedente se ha dicho que

- a.- para negar la veracidad de las operaciones celebradas no es suficiente que el proveedor no pueda ser hallado o incluso que estos nieguen las operaciones,
- b.- es necesario que el fisco pueda constatar varios extremos como ser que no tienen los formularios duplicados de las facturas presuntamente emitidas, si las operaciones están registradas, la forma de cancelación de las operaciones (cheques emitidos a nombre del beneficiario) la existencia de remitos, entre otros elementos.

Se destaca párrafo:

“...como regla, para negar la veracidad de las operaciones instrumentadas en facturas que reúnen los requisitos legales pero cuya autenticidad 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...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 quien lo hicieron, si existieron cheques emitidos por el adquirente que den cuenta del efectivo pago de las mercaderías o servicios a los proveedores, si las ventas o prestaciones gravadas constan en remitos y otros documentos que den cuenta de las entregas o el transporte de la mercadería, así como la habitualidad y número de las transacciones realizadas con el mismo proveedor o con cualquiera de las restantes circunstancias que, según el criterio de 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”.

Como vemos el antecedente busca dar especial espacio de existencia a la realidad económica de las operaciones celebradas por el contribuyente permitiendo extraer, entonces, los extremos que deberá cuidar el contribuyente a fin de acreditar la existencia de las operaciones celebradas y, en el caso de que estas sean controvertidas, reconocer los resultantes de la jurisprudencia señalada.

En línea con esto el contribuyente dice haber acreditado:

- a.- documentación respaldatoria,
- b.- documentación referente al pago,
- c.- retenciones tributarias,
- d.- documentos que hacen al traslado y recepción de mercadería, entre otros.



Se destaca párrafo:

“Al respecto, sostiene que la prueba producida en la causa no se limita a la acreditación de formalidades relacionadas con las operaciones controvertidas sino que, precisamente, su parte acreditó aspectos materiales vinculados a la entrega y recepción de la hacienda, puso de manifiesto la compatibilidad de esos datos con la documentación de traslado y recepción en planta, la forma de pago de las operaciones, y las retenciones practicadas, circunstancias que debieron ser ponderadas de manera conjunta con los hechos reconocidos por el Fisco, como lo fueron el pago y la exportación, y con los propios informes de la Fiscalización, cuyo contenido considera insuficiente a los efectos de justificar la impugnación.”

En cuanto a las objeciones presentadas por el contribuyente a lo sentenciado en primera instancia este advierte que el juez a quo se ha limitado a “reproducir” los argumentos señalados por el Fisco Nacional sin realizar una valoración independiente y objetiva de lo construido en el expediente.

Esto llevará, como consecuencia, que el juez de la instancia superior, en algunos casos, mande devolver todo hacia la instancia anterior a fin de considerar los extremos presentados en el expediente cuando la cuestión material no estuviera clara. Si la cuestión material se presentara clara el juez prodecerá devolver las actuaciones para nueva regulación de costas – como sucedió en el presenta.

Se destaca párrafo en cuanto a lo advertido por el juez de la CNACAF:

“III.- Que, en primer término cabe poner de relieve que le asiste la razón al apelante en cuanto considera que la sentencia dictada por la jueza a quo prescindió de la valoración de documentación agregada en las actuaciones administrativas y de medidas de prueba concretas producidas en la causa en orden a la acreditación de la existencia y veracidad de las operaciones.”

Para luego agregar:

“Asimismo, también es cierto que las conclusiones a las que arribó esa jueza constituyen en gran medida una reproducción de los argumentos utilizados por el Fisco en los informes producidos en sede administrativa y con base a los cuales se objetaron las operaciones de autos, sin haber tenido en cuenta las objeciones formuladas por la parte actora relacionadas con que en el caso no se habían probado requisitos meramente “formales”, como las facturas en los asientos de los estados contables y las constancia de los libros de IVA, sino que se habían acreditado aspectos relacionados con efectivo cumplimiento de las prestaciones que constituyeron el objeto de las operaciones cuestionadas por el Fisco”

En relación al punto respecto al extremo probatorio que debería acreditar el contribuyente que requiere la devolución de los créditos fiscales abonados en el mercado local el juez de la CNACAF advierte que, si se demuestra



- a.- la exportación de la mercadería,
- b.- la existencia de un acto de compra,
- c.- el pago de la mercadería y la declaración en libros contables y declaraciones juradas tributarias, el derecho al reintegro del exportador no puede estar condicionado al cumplimiento de las obligaciones fiscales de la cadena de comercialización precedente.

Se destaca párrafo del cual se advierte referencia jurisprudencial como ser BILDOWN SA CSJN 2011:

“En tal sentido, se ha expresado que, probada la existencia de la entrega de las mercaderías (en este caso de la hacienda) así como el pago del precio y del Impuesto al Valor Agregado respectivo, el derecho del exportador a la devolución prevista en el artículo 43 de la ley que rige ese gravamen no está condicionado al hecho de que los proveedores con los que operó hayan cumplido con sus obligaciones sustantivas, ni releva al Fisco de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por aquellos, responsabilidad que no puede transferir a terceros (cfr. C.S.J.N. causa B. 841. XLVI. "Bildown S.A. c/ c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario", del 27 de diciembre de 2011); y, en tal caso, al Fisco le incumbe probar la inexistencia o la falta de veracidad de las operaciones impugnadas.”

Corresponderá al Fisco Nacional probar la irregularidad de la cadena no siendo, por tanto y entre otras cosas, obligación del contribuyente verificar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus proveedores por encima de un marco de razonabilidad ya establecido como ser

- a.- verificación de constancia de inscripción,
- b.- verificación de validez de la factura emitida (CAI o CAE),
- c.- verificación de proveedores APOC y
- d.- abonar por medios de pagos habilitados.

Destacamos un párrafo que si bien no tiene directa relación con la cuestión de fondo debatida viene a recordar la importancia de mantener un buen sistema de registro contable y documentación ordenada (lamentablemente muchas veces olvidadas por los contribuyentes).

Del párrafo transcrito es fácil advertir

- a.- la existencia de un sistema de registros,
- b.- la no utilización de asientos resúmenes sin su apertura rubricada en libros habilitados al efecto y
- c.- que los libros cobrarán importancia ante el extremo de necesidad de demostrar la veracidad de una operación.



Se destaca párrafo:

“Además, en el informe del perito contador designado de oficio, agregado a fs. 186/200, el experto afirmó que de la compulsas del Libro Diario General, del Subdiario Ventas, de la Imputación de Ventas, del Subdiario Compras, del Subdiario Ingresos, de la Imputación de Ingresos, del Subdiario Depósitos Bancarios, del Subdiario Egresos, de la Imputación de Egresos resulta que del 100% de la documentación de respaldo de las operaciones impugnadas surge la cantidad de equinos adquiridos en cada caso, asimismo en el 100% de las liquidaciones de compra se indicó el número de DTA (Documento de Transporte Animal) o de Guía, de la cual además resulta el número de DTA, indica además que de esa documentación de transporte se relacionada con las liquidaciones de compra resulta la cantidad de equinos, nombre del transportista o bien datos que permiten individualizarlo al sujeto que realizó esa gestión, así como también el número de dominio del camión”.

Advierte entonces que, en este antecedente, el perito contador no ha podido encontrar inconsistencias o faltantes de información en los libros transcritos conforme ley.

Advierte el juez, correctamente, que la cuestión versará entonces en cuanto a la legitimidad del acto administrativo separando, para ello, que el concepto de legitimidad de tal acto viene a referenciarse al proceso administrativo seguido y no a su contenido o presunciones que con el se establecen dado que, apoyar tal extremo, implicaría llevar valor de verdad e invertir la carga de la prueba ante meras presunciones fiscales cuando la norma no habilite a tal extremo.

Se destaca párrafo:

“Al respecto, se ha expresado 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 ejecutoria 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”.

Quedará entonces claro que

- a.- la presunción de legitimidad del acto administrativo no despliega sus efectos sobre la carga de la prueba,
- b.- que la presunción de legitimidad de tal acto administrativo está relacionada sobre la estructura del proceso mismo,
- c.- que la necesidad de asegurar legitimidad al proceso mismo tiene como una función acelerar y asegurar la ejecutoriedad del proceso sin requerir la intervención de un juez para cada acto administrativo que se pretenda dar.



En cuanto a las facultades otorgadas por el Art. 35 Ley 11.683 al Fisco Nacional recuerda lo expresado en antecedentes CANTESUR SA CNACAF 2007

En mérito de lo expuesto pasa a confirmar el juez de cámara lo siguiente:

“Por lo expuesto, y en la medida en que la firma actora produjo un principio de prueba demostrativo de la realidad de las adquisiciones, es decir, presentó las facturas al solicitar el reintegro de IVA, las asentó en sus registros contables y, según lo informado por el perito contador, canceló los importes correspondientes mediante cheques o transferencias bancarias y ello resulta además de los extractos bancarios que se encuentran agregados a la causa, asimismo acompañó las liquidaciones de compra, los documentos relacionados al traslado de la hacienda cuyos datos se corresponden con lo consignado en las liquidaciones de compra, en los extractos bancarios y en los remitos de recepción de hacienda, acompañó copia de las retenciones practicadas en cada uno de los casos, al Fisco le incumbía demostrar que el precio y, en particular, el Impuesto al Valor Agregado, no habían sido pagados ni retenidos.”.

Vemos entonces que la operación no podrá ser impugnada de parte del fisco nacional si

- a.- demuestra facturas de compra,
- b.- asienta en sus registros contables correctamente las operaciones,
- c.- son canceladas por medios habilitados y fuerza cancelatoria,
- d.- demuestra sus movimientos por medio de extractos bancarios y documentación comercial y propia del giro apropiada según la industria en la que trabaja y
- e.- existen retenciones tributarias.

Acto seguido destaca en el siguiente párrafo la orientación que deberá presentar la actividad del juez administrativo:

“Para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora.

Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del juez administrativo, debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables.”



Se destaca sentencia:

“En virtud de ellos, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada y hacer lugar a la demanda en cuanto solicitó el reintegro del Impuesto del Impuesto al Valor Agregado por la suma de 224.801,11 pesos, comprendido por 181.036,02 pesos relativos a la devolución de ese impuesto y 43.764,71 en concepto de compensación contra el Régimen Especial de Ingreso, con costas.”

Se destaca párrafo de sentencia:

“1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada, y hacer lugar a la demanda en los términos indicados en el último párrafo del considerando IV, con costas (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación);

2) Dejar sin efecto las regulaciones de honorarios practicadas en la instancia anterior y remitir las actuaciones para que regule nuevamente los honorarios correspondientes a los trabajos realizados ante esa instancia de conformidad con el contenido de este pronunciamiento.

3) Diferir las regulaciones de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.”



III.- CONCLUSIONES

El antecedente permite advertir la importancia de un sistema de información contable correctamente llevado (en libros) y documentado de manera ordenada. Es que independientemente de los requerimientos fiscales en cuanto a fuerza convictiva de las operaciones celebradas por los contribuyentes y de la posición que se pueda adoptar respecto de la actitud del fisco nacional en cuanto a la carga de la prueba, debemos advertir que el antecedente se resuelve conforme las pretensiones del contribuyente por una sola razón: el contribuyente pudo demostrar la veracidad de las operaciones basándose, para ello, en dos elementos esenciales:

- a.- la contabilidad y
- b.- la documentación respaldatoria.

Estos dos elementos esenciales solo pueden ser dispuestos, al momento del requerimiento fiscal, si el contribuyente cuenta con una correcta cultura administrativa y un buen sistema de registro contable.

Se suele escuchar: ¿los asientos globales son lo mismo que registrar operación por operación?, ¿es mucho trabajo tener un registro de pagos sistemático? ¿para que voy a hacer retenciones antes de pagar? Y otras tantas excusas mas... Como vemos, ello no conducirá a buen camino.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)