República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-28695988-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Marzo de 2023

Referencia: Sentencia Expte. Nº 35.354-I Cereales Payé S.A.

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la 1ra Nomnación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 35.354-I caratulada: **"CEREALES PAYE S.A.** s/ recurso de apelación –impuesto al valor agregado-”.

El Dr. Porporatto dijo:

I-Que a fs. 81/90 vta. la actora interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 31 de agosto de 2011, suscriptas por el Jefe de la División Regional y Recursos de Dirección Regional Santa Fe de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determina de oficio el Impuesto al Valor Agregado por los períodos enero de 2008 a julio de 2009, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios. Se aplica una multa equivalente a cuatro tantos del impuesto defraudado por los períodos marzo y abril de 2009, con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Se difiere la aplicación de sanción por los períodos fiscales enero a septiembre de 2008 en atención a lo establecido por los arts. 18 y 20, segundo párrafo de la ley 24.769. Asimismo, en la segunda resolución se determina de oficio las retenciones del impuesto al valor agregado, practicadas y no ingresadas por los períodos fiscales enero de 2008 a junio 2009, con más intereses resarcitorios. Se aplica una sanción por los períodos enero y junio de 2008 y junio de 2009 con sustento en lo dispuesto por el art. 48 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Se difiere la aplicación de sanción por los períodos fiscales julio y agosto de 2008 en atención a lo establecido por los arts. 18 y 20, segundo párrafo de la ley 24.769.

Explica la actora que se dedica a la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales, desarrollando su actividad en su domicilio fiscal, donde funciona la sede administrativa y la planta de acopio.

Señala que en los períodos fiscalizados por el ente fiscal, adquirió cereales a distintos contribuyentes entre los cuales se encuentran Santo Tomasso S.R.L., Kalma Cereales S.R.L, Inagro S.R.L., Mónica Isabel Pronetto, Alberto Oscar Mihaich, Cooperativa Agrícola Ganadera Forestal Granjera Unión Limitada, Mónica Funes y Rocerco S.R.L- -entre otros-, agrega que la operatoria a los fines de concretar las operaciones de compra de cereales, fue idéntica a todos los proveedores.

Puntualiza que cada titular de cada empresa unipersonal o, en caso de tratarse de personas jurídicas, un socio o un apoderado se presentaba en forma personal, en el domicilio de la empresa, y comunicaba la intención de vender cereales y le presentaba una carpeta que contenía toda la documentación referida a sus inscripciones.

Hace hincapié que siempre ha operado de buena fe y de acuerdo a los usos y costumbres de plaza, sin que existan motivos para sospechar la presunta incapacidad operativa para desarrollar la actividad declarada por parte de cada uno de los proveedores cuestionados por el organismo fiscal, los que se encontraban incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Grano.

Analiza luego la resolución administrativa, sosteniendo que se trata de todos supuestos incumplimientos formales de los proveedores impugnados, esto es falta de presentación de declaraciones juradas, omitir actuar como agente de retención, no contestar un requerimiento, no declarar los débitos fiscales, cuestiones que no puede ni tiene la obligación de verificar.

Advierte que surge de las mismas determinaciones de oficio que las operaciones existieron, es decir no hay duda de la veracidad de las mismas y por eso no se las impugnó en el impuesto a las ganancias, concluyendo que prevalece el art. 34 de la ley 11683 por lo que prevalece la veracidad de las operaciones y el cómputo del crédito fiscal es correcto.

Entiende que es la Administración Federal de Ingresos Públicos la que determina la procedencia de la inclusión en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, luego de comprobar el cumplimiento fiscal del solicitante respecto de sus obligaciones fiscales ante dicho organismo y es la que decide la inclusión en el mencionado registro, por ello no es posible que se dude o sospeche de la estructura y capacidad operativa de un proveedor.

Trae a colación la teoría de la apariencia del derecho, que – a su juicio- lleva concluir que aún en el supuesto de que los comprobantes fueran falsos, constituyen instrumentos verdaderos para el receptor, porque los proveedores los han confeccionados de tal manera que resultan reales para quien los recibe, que actuando de buena fe no estaban en condiciones de conocer la diversidad entre la apariencia y la realidad, usando la diligencia del caso.

Agrega que esta teoría ha nacido de la necesidad de tutelar los intereses de aquellos que, de buena fe, contrataron con quienes estando debidamente inscriptos en el impuesto al valor agregado y mediante documentación en regla, sólo tenían una apariencia de regularidad.

Hace mención a todas las características comunes por las que el Fisco cuestiona los proveedores, concluyendo que no es su obligación, antes de computar el crédito fiscal averiguar, si el proveedor tiene bienes, qué tipo de bienes tiene y analizar la valuación de los mismos, dicha obligación es del ente recaudador fiscalizar y controlar a los contribuyentes.

En cuanto a las sanciones aplicadas sostiene que el elemento subjetivo es el dolo, volviendo a insistir que adquirió de buena fe, el cereal a empresas debidamente inscriptas en el impuesto al valor agregado y con documentación en regla, sin que existan motivos para sospechar la presunta incapacidad operativa para desarrollar la actividad declarada por parte de cada uno de los proveedores cuestionados.

Niega maniobra o maquinación que tenga por fin hacer incurrir en error al ente recaudador, sino fue él víctima del error producido por la apariencia de regularidad de los proveedores impugnados.

Entiende que el fisco no fue víctima del error sino contribuyó con su comportamiento a producirlo, incluyendo en el Registro Fiscal de Operaciones de Granos a empresas cuya finalidad era de colocar dentro del circuito legal cereal supuestamente marginal, luego de investigar la conducta fiscal y capacidad operativa de los solicitantes.

En relación a la sanción aplicada con sustento en el art. 48 de la ley de rito, señalando que la resolución apelada indica que las retenciones del impuesto al valor agregado practicadas y no ingresadas son por un monto de $ 7.960,56, pero en su parte resolutiva se aplica una sanción por los períodos enero y junio de 2008 y junio de 2009 calculando la misma en $ 85.571,68.

Considera que por aplicación de ajustes simétricos establecido en el art. 81 de la ley 11683, el perjuicio fiscal determinado por la auditoría, aplicando los conceptos a favor y en contra de la contribuyente por retenciones practicadas y no ingresadas, asciende a la suma de 7.960,46, en consecuencia cuatro veces ese importe representa una multa de $ 31.841 y no el importe determinado.

Por todo lo expuesto, solicita se dejen sin efecto las determinaciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

II- Que a fs. 97/111 vta. contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

Señala que como consecuencia de una auditoría fiscal practicada a la responsable, se procedió a controlar las operaciones de compras de granos practicadas y se auditó la documentación respaldatoria de dicho circuito: entrega de cartas de porte, gastos de fletes, facturación y pago.

De las constancias acompañadas, se detectaron compras a proveedores incluidos en la base eAPOC, los que carecían de la estructura y capacidad económica y administrativa para para haber realizado las operaciones invocadas por la recurrente.

Se puso a disposición de la apelante los ajustes de inspección efectuados a efectos que ratifique o rectifique los mismos. Posteriormente, la actora aportó documentación, de la que no surgen nuevos elementos que desvirtúen los hechos ciertos y concretos constatados.

Agrega que también se impugnaron las declaraciones juradas –F 744- Retenciones y Percepciones correspondientes a los períodos fiscales 1/08 a 6/09 y se determinó de oficio el SICORE IVA, detrayendo las retenciones supuestamente practicadas por Cereales Payé S.A. a los proveedores observados, y que no fueron utilizadas y/o reintegradas.

Expresa luego sus argumentos para la procedencia de las determinaciones de oficio apeladas, hace reserva del caso federal, acompaña los antecedentes administrativos y peticiona se confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

III- Que no habiendo prueba a producir, a fs. 135 se elevan los autos a consideración de la Sala A. Que mediante IF.2023-23687542-APN-VOCIII#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- Que corresponde resolver si se ajustan a derecho las resoluciones apeladas.

Que conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el ente recaudador, en ejercicio de las facultades que le son propias, practicó una fiscalización a la recurrente a

través de la cual constató que su actividad principal es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales.

Que el origen de los cargos se encuentra en la orden de intervención N° 305540 mediante la cual se fiscalizó el impuesto al valor agregado por los períodos enero de 2005 a diciembre de 2007, por lo que no se realizaron nuevas auditorías.

Que la orden de intervención N° 467497 toma como base los proveedores apócrifos de la anterior fiscalización para los períodos enero de 2008 a julio de 2009, se cuestionaron las compras efectuadas a SANTO TOMASSO S.R.L.; KALMA CEREALES S.R.L.; INAGROS S.R.L.; MONICA ISABEL PRONETTO; ALBERTO OSCAR MIHAICH y COOPERATIVA AGRICOLA GANADERA FORESTAL UNIÓN LIMITADA, y se agregó en la presente fiscalización, los proveedores FUNES MONICA y ROCERCO S.R.L.

V- Que conforme lo expuesto en el Considerando precedente, el tema a decidir en autos refiere a la procedencia de la impugnación de facturas por parte del Fisco Nacional respecto a los proveedores de la actora, la que originó la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado.

Que a fin de dilucidar la cuestión, debe analizarse la situación de los proveedores puestos en crisis, a la luz de la actividad fiscalizadora obrante en las actuaciones administrativas (fs. 573/611 informe de inspección de los antecedentes administrativos).

SANTO TOMASSO S.R.L.: se encuentra inscripta en noviembre de 2006 cuya actividad es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 4/01/2008 como acopiador y fue excluida por incorrecta conducta fiscal el 25/08/2008. Solo posee un empleado en relación de dependencia. No se efectuaron pago de impuestos, los únicos aportes responden a aportes y contribuciones a la seguridad social. No registra bienes inmuebles ni automotores a su nombre. Se encuentra en la base eAPOC desde el 3/10/08.

En el informe de inspección se señala que sólo presentó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de enero a junio de 2008 con importantes créditos y débitos que originaron abultados saldos a su favor, a excepción de los meses de enero y febrero de 2008 que arrojaron saldos a favor del organismo fiscal, que no fueron ingresados.

Agrega que operó con Cereales Paye S.A. de abril a junio de 2008, quien le practicó retenciones en el IVA –según informa en el SICORE por $ 323.327,60, pero sólo declara retenciones por $ 103.774,40.

De acuerdo a la actividad que ejerce Santo Tomasso SRL (acopiador), debería efectuar retenciones de IVA y ganancias sobre las compras de granos y conforme a las declaraciones juradas SICORE se presentaron de enero a junio de 2008, sin movimientos.

En cuanto al lugar físico de la actividad que desarrolla, en primer término se concurrió a un domicilio en la ciudad de Rosario (Santa Fe), en el que se constató que se trataba de una receptoría de correo y que la planta de acopio, si bien existe, estaba en estado poco óptimo para operar. Posteriormente concurren los inspectores a un domicilio en Bell Ville (Córdoba), encontrándose cerrado y en estado de abandono, sin mobiliario alguno.

Se lo analiza como acopiador y como productor y a través de los cruces sistemáticos no se puede detectar el origen de los granos que comercializó.

En cuanto a las cartas de porte, fueron adquiridas por Santo Tomasso SRL, que figura como cargador, por cuenta y orden de Cereales Paye SA, pero en ningún momento esta mercadería pasa ni por su planta de acopio de Rosario (Santa Fe) ni por la planta de acopio de Cereales Paye SA (Rafaela), en contravención a lo establecido por el art. 2° de la RG 1880 y sus sucesoras.

Las compras a Santo Tomasso SRL se cancelaron con transferencia bancaria, realizadas de las cuentas abiertas por la aquí recurrente, en los Bancos Santander Rio y Nuevo Banco Santa Fe, los que se comprobaron con los correspondientes extractos bancarios. El monto de dichas transferencias fue de 55.600.552.

Por su parte, Cereales Paye SA informó que las operaciones con este proveedor, las tuvieron con el socio gerente Sr. Mario César Sebastiano, el que por distintos medios se trató de localizar, lo que no tuvo resultado positivo.

KALMA CEREALES S.R.L.: su actividad es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales, servicios agrícolas y servicios de almacenamiento y depósito. No posee bienes registrables. No surgen empleados en la nómina salarial. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 20/9/2007 y fue excluido el 20/10/2008 por conducta incorrecta. Se encuentra en base eAPOC desde el 1/7/2006 con la condición “con irregularidades en la cadena de comercialización”

Los inspectores informan que Cereales Paye SA, operó con este proveedor en agosto y septiembre de 2008 –ya estando en base eApoc-. Presenta declaraciones juradas del impuesto al valor agregado con importantes débitos y créditos fiscales, las que arrojan permanentes saldos a su favor.

En una inspección realizada con anterioridad (O.I. 345237), surge que el 100% de las compras efectuadas de los granos comercializados entre enero y agosto de 2008 han sido realizadas a pseudos proveedores, presuntamente insolventes, prestanombres y/o sin capacidad operativa, que se encuentran excluidos o suspendidos del Registro Fiscal de Operadores de Granos.

En cuanto a las cartas de porte, fueron adquiridas por Kalma Cereales SRL, que figura como cargador, por cuenta y orden de Cereales Paye SA, pero en ningún momento esta mercadería pasa ni por su planta de acopio de Villa Constitución (Santa Fe) ni por la planta de acopio de Cereales Paye SA (Rafaela), en contravención a lo establecido por el art. 2° de la RG 1880 y sus sucesoras.

Las compras efectuadas a este proveedor se cancelaron con transferencias bancarias, realizadas desde las cuentas abiertas a Cereales Paye SA en Bancos Santander Rio y Nuevo Banco Santa Fe, los que se controlaron con los correspondientes extractos bancarios, dichas transferencias se realizaron a la cuenta abierta por Kalma Cereales SRL y el Banco Industrial SA y a otras cuentas bancarias de su titularidad. En la consulta a Siter en el año 2008 esta empresa acreditó en sus cuentas $ 49.251.419.

De acuerdo a lo informado por Cereales Paye SA, el trato para efectuar las operaciones con este proveedor, lo tuvo con la socia Mónica Beatriz Sotelo, cuyo domicilio fiscal es en Rosario (Santa Fe).

Los actuantes se trasladaron al domicilio de la Sra. Sotelo, observándose que las calles se transformaban en pasillos, con casas muy humildes y vecinos les informaron que era una zona de riesgo. Posteriormente se envió una citación para que se apersonara al organismo fiscal, dicha citación fue recibida por la Sra. Sotelo, no concurriendo a las oficinas del ente fiscal.

Se informa que la Sra. Sotelo se inscribió el 28/8/2008 con la actividad de Servicios de

Asesoramiento, Dirección y Gestión Empresarial, con alta en aportes en la seguridad social autónomos. No posee bienes inmuebles, ni automotores y figura como apoderada en cuentas bancarias del Kalma Cereales SRL, como única titular de cuentas bancarias, no ha tenido acreditaciones.

Concurrieron los inspectores al domicilio alternativo del proveedor citado, siendo atendidos por Lidia Kaiser quien informó que fue socia gerente hasta la cesión de cuotas efectuadas a la Sra. Sotelo, manteniéndose en la sociedad el Sr. Hernán Boldt. Luego se concurrió al domicilio del último nombrado, quien manifestó que se desvinculó de Kalma Cereales SRL, mediante un acta confeccionada por la Sra. Sotelo que lo deslinda de responsabilidades sobre futuras operaciones de la sociedad, agregando que no realizó la cesión de cuotas sociales porque no le quisieron pagar el valor de su participación, que era un tercio del capital social. No acompañó la citada acta.

INAGROS S.R.L.: su actividad principal es la venta al por mayor en comisión o consignación de Cereales y transporte de mercadería. Su domicilio fiscal es en Capital Federal. No posee bienes registrables. La sociedad informa de dos empleados en relación de dependencia hasta septiembre de 2008, que no cubren el personal necesario para realizar su actividad de acopiador.

Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de |granos el 13/12/2006, como acopiador y fue excluida el 26/11/09 por conducta incorrecta. No presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por el período 2008, en tanto que las correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 fueron presentadas sin movimiento (en cero).

Esta sociedad operó con Cereales Paye SA entre junio y agosto de 2008. Presentó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado hasta junio de 2008 con importantes débitos y créditos fiscales y desde julio de 2008 con valores en cero, por lo que no declaró las ventas, a la aquí recurrente, realizadas en los meses de julio y agosto de 2008. No incorporó las retenciones que Cereales Paye SA le practicó en sus declaraciones juradas de IVA, por lo que, en principio, tampoco debió incluir los débitos fiscales. No practica retenciones de IVA ni de ganancias, siendo que se encuentra inscripta con la actividad de compra de granos.

Se encuentra en la base eApoc desde el 13/8/2009 con la condición actual “Usina de única actividad venta de facturas”.

PRONETTO MONICA ISABEL : su actividad principal es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales. Se encuentra inscripta en el organismo fiscal en mayo de 2008. No posee bienes registrables, ni empleados en relación de dependencia. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 22/11/2007, en carácter de acopiador y fue excluida el 25/8/2008. No presentó declaración jurada del impuesto a las ganancia por el período 2008.

El período que operó con Cereales Payé S.A. fue de enero a agosto de 2008. Las declaraciones juradas de IVA de enero las presentó con débitos y créditos fiscales en cero, en tanto que las siguientes incluyen importantes débitos y créditos fiscales, que arrojaron saldos a su favor y sólo en la posición de abril determina saldo a ingresar, el que no fue pagado.

La inspección lo analiza como acopiador y productor y a través de los cruces sistémicos no se puede detectar el origen de los granos que comercializó. No se pudo localizar a la Sra. Pronetto en su domicilio fiscal y tampoco aportó documentación alguna.

Se constató que ante la ONCCA declara una planta de acopio en la localidad de Santa Eufemia (Pcia

de Córdoba), dicha inspección concurrió a ese domicilio y se visitaron la totalidad de las plantas de acopio del lugar, sin encontrar la planta informada, ni persona alguna que conozca a la Sra, Pronetto.

Indican que se analizó la documentación en el legajo correspondiente a la inclusión y exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Grano y de la base eApoc, concluyendo que las compras de granos se efectuaron de zonas diversas, las cartas de porte fueron adquiridas por la vendedora, que figura como cargador por cuenta y orden de Cereales Payé SA, pero en ningún momento esta mercadería pasa ni por su planta de acopio en Córdoba, ni por la planta de acopio de la ahora recurrente (Santa Fe). En todos los casos, el transporte es contratado por Cereales Payé SA, lo que significa que realiza la contratación y logística, es decir tiene que contactar a la empresa de transporte e indicarle de dónde proviene la carga, para que así el camión se dirija al campo y pueda cargar el grano, todas estas operaciones se ha hecho un uso indebido de la Carta de Porte, máxime tratándose de un acopio de granos.

Las compras a la Sra. Pronetto se cancelaron con cheques propios y de terceros emitidos por el corredor Walter Poncio y Cia S.R.L. Los cheques del Banco Santander Rio emitidos a Mónica Isabel Paretto eran de pago diferido y se encuentran cruzados y se entregan a la Asociación Mutual de Paraná. Los cheques del Nuevo Banco Santa Fe y del Banco Credicoop, se tratan de cheques diferidos, emitidos por Walter Poncio y Cia. SRL a Cereales Payé SA quien endosaba a la Sra. Pronetto y se depositaron en la Asociación Mutual del Paraná.

La fiscalizada se encuentra en base eApoc dese el 17/11/2008 “sin capacidad económica.

ALBERTO OSCAR MIHAICH: se encuentra inscripto en el año 1991 con la actividad de venta de repuestos para vehículos en el año 2000 se incorpora la actividad de venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y en 2006 incorpora servicios de transporte. No registra propiedades ni maquinarias agrícolas. Declaró un empleado hasta abril de 2008. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 6/6/2008 como acopiador y fue excluido el 15/12/2008. De ese legajo, se señala que la planta de acopio declarada en el RFOG no se encuentra en funcionamiento, pues se trata de instalaciones que se encuentran en refacción. Se lo analiza como acopiador y como productor y a través de los cruces sistémicos no se puede detectar el origen de los granos que comercializó. No efectuó retenciones de de IVA ni de ganancias.

El Sr. Mihaich se presentó en las dependencias de la AFIP y declaró que no es productor agropecuario, el cereal comprado nunca pasó por la planta de acopio, siendo que se cargaba en los campos y se trasladaba directamente al puerto. No aportó documentación que respalde las compras de los granos vendidos, por lo que se desconoce el origen de los cereales.

De las cartas de porte aportadas se observa que la soja proviene de Humberto Iº (Santa Fe y tiene como destino el Puerto San Martín. Fueron adquiridas por el Sr.Mihaich, que figura como cargador, por cuenta y orden de Cereales Payé SA, pero en ningún momento esta mercadería pasa ni por su planta de acopio de Villa Constitución, ni por la de Cereales Payé SA (Rafaela), en contravención a lo establecido en el art. 2º, inc. b) de la RG Nº 1880 AFIP, 335/2005 SAGPA y 317/2005.

Las compras al Sr. Mihaich se cancelaron con cheques de terceros emitidos por el corredor Walter Poncio y Cia SRL. Los cheques no fueron remitidos por el Nuevo Banco de Santa Fe -Suc. San Genaro y se informa que no corresponde a la cuenta corriente del corredor.

COOPERATIVA AGRICOLA GANADERA FORESTAL GRANJERA UNION: se encuentra inscripta en el organismo fiscal en junio de 2006 y su actividad principal es la Venta al por mayor de cereales, cultivo de soja, maíz y trigo. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Grano el 23/11/2007como

acopiador y fue excluida por incorrecta conducta fiscal el 27/10/2008. Posee un solo empleado en relación de dependencia. El único bien registrable que surge de la base de datos es un vehículo BMW todo terreno comprado en enero de 2008 y vendido en mayo de ese mismo año. No efectuaron pagos de impuestos, los únicos responden a aportes y contribuciones a la seguridad social. Se presentó declaración jurada de enero a julio de 2008 con débitos y créditos fiscales que originan importantes saldos a su favor. De acuerdo al resumen de cuentas son importantes las ventas que efectuara a Cereales Payé SA en julio de 2008, mes que no presentó declaración jurada, asimismo operó en enero, febrero y junio de ese año.

Se encuentra en la base eAPOC desde el 3/10/2008. Se analizaron la documentación del RFOG y del SEFI. Concurrieron los inspectores dos veces al domicilio fiscal, sin encontrarse persona alguna. En la inspección O.I. 316191 se ubicó en su domicilio fiscal al Sr. Baeza, integrante de la cooperativa y del análisis de la documentación aportada, surge que la cooperativa informó no haber practicado retención de IVA por no haber realizado los pagos de los granos, por lo que se concurrió a dos sus principales proveedores, uno de ellos negó haber entregado granos y el otro se trata de la Sra. Pronetto Mónica, a quien no se localizó.

Luego se analizaron las cartas de porte que respaldan el traslado del cereal al puerto, detectándose que los granos provienen de zonas dispersas. Estas cartas de porte fueron adquiridas con la Cooperativa, que figura como cargador, por cuenta y orden de Cereales Payé SA, pero en ningún momento estas mercaderías, pasan ni por su planta de acopio (Villa Cañas- Santa Fe), ni por la planta de acopio de Cereales Payé SA (Santa Fe), en contravención a lo establecido en el art. 2º, inc. b) de la RG Nº 1880 AFIP, 335/2005 SAGPA y 317/2005.

Las compras a la Cooperativa se cancelaron con cheques propios y de terceros, emitidos por el corredor Walter Poncio y Cia. SRL. Los cheques recibidos por el Sr. Baeza, se entregaron a la Asociación Mutual del Paraná. La mencionada Mutual informó que solo operaron con la entidad Pronetto Mónica Isabel y Funes Mónica Gabriela.

FUNES MONICA GABRIELA : esta contribuyente se encuentra inscripta en el organismo fiscal en enero de 1992 con la actividad Venta de Productos Alimentarios -Almacén, en noviembre de 2007 se incorporan las actividades de Venta al por mayor en comisión o consignación de cereales, venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas y en diciembre de 2007 agrega la actividad de venta al por menor de prendas de vestir de cuero. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 22/10/2008 y fue excluida el 7/12/2009 por incorrecta conducta fiscal. Declara un empleado en relación de dependencia

Las compras efectuadas por Cereales Payé SA fueron de diciembre de 2008 a marzo de 2009. Las declaraciones juradas de IVA presentadas con movimientos eran de noviembre de 2008 a abril de 2009 con débitos y créditos fiscales importantes, que arrojaron permanentes saldos a su favor.

Como en los demás proveedores se requirió el legajo del RFOG, en tales antecedentes consta que hasta el mes de noviembre de 2008 surgía como empleada en relación de dependencia de Foresi Eduardo cuya actividad es panadería. Las retenciones practicadas no se condicen con las retenciones sufridas, siendo que se encuentra inscripto con la actividad de compra de granos y en el RFOG como acopiador. Se la analizó como acopiador y como productor y a través de los cruces sistémicos no se puede detectar el origen de los granos que comercializó. Los sujetos retenidos son contribuyentes sin capacidad económica, financiera y operativa.

Para su inclusión en el RFOG declara arrendar una planta de acopio en la localidad de Venado Tuerto, la que estuvo anteriormente informada en la ONCCA por Elena Rocio del Valle Orona, la cual fue excluida por el Registro. Se realizó un uso indebido de Carta de Porte, dado que de acuerdo a un análisis de estos

formularios, el grano parte de localidades distintas a la de la planta de acopio, provincias de Santa Fe y Entre Ríos. Estas cartas de porte fueron adquiridas por la Sra. Funes, que figura como cargador, por cuenta y orden de Cereales Payé SA, pero en ningún momento esta mercadería pasa ni por su planta de acopio (Venado Tuerto), ni por la planta de acopio de la ahora recurrente (Rafaela), en contravención a lo establecido en el art. 2º, inc. b) de la RG Nº 1880 AFIP, 335/2005 SAGPA y 317/2005.

A efectos de contactar a la Sra. Funes, se cursó nota a su domicilio fiscal, donde se solicita el detalle de las operaciones efectuadas con Cereales Payé SA, dicha nota fue devuelta con la leyenda -cerrado - ausente-

Las compras a Funes Mónica se cancelaron con transferencia bancarias, realizadas de las cuentas abierta por Cereales Payé SA, en los bancos Santander Rio y Nuevo Banco de Santa Fe. Por cada pago realizado, la Sra. Funes autorizó a depositar en la cuenta de la Asociación Mutual Paraná.

Se encuentra en la base eAPOC desde el 4/9/2009 con la condición sin capacidad económica.

ROCERCO S.R.L.: se encuentra inscripta en noviembre de 2006 con la actividad de -venta al por mayor en comisión o consignación de cereales. No posee bienes registrables. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 28/12/2007 y fue excluida el 29/9/2009 por incorrecta conducta fiscal.

Operó con Cereales Payé SA en abril y mayo de 2009. Ambas declaraciones juradas se presentaron con importantes débitos y créditos fiscales, que arrojaron saldos a su favor.

Conforme al informe final de inspección Nº 397442 se constató que el domicilio fiscal de la firma era Paraná 385 de la ciudad de Córdoba, al igual que el domicilio de la planta de acopio denunciado por la empresa en 9 de Julio de Marcos Juárez, Córdoba. Se ubicó en ese momento al gerente titular, Sr. Bisutti Miguel, quien les informó que la firma fue vendida. Asimismo se localizó al Sr. Baldovino Roberto, que figuraba como gerente en su domicilio en Córdoba, quien habitaba una casa de humildes condiciones. En acta manifestó que en un estudio de Rosario se hizo una transferencia de cuotas de Rocerco SRL y que tanto él como otro socio, Ricatto Daniel, accedieron a ser socios porque les prometieron un sueldo, siendo que una sola vez le dieron entre $ 3.000 y $ 4.000 y nunca más le pagaron. Indicó que le hicieron firmar un poder para Ricatto Daniel y numerosa documentación sin saber de que se trataba. No tiene ningún poder de decisión en esa firma y vive de su jubilación.

Se ubicó al Sr. Ricatto Daniel, empleado de Broglia Nazareno, que manejaba un tractor. Indicó en un acta que pasó a ser socio de Rocerco por una transferencia que se hizo en Rosario, sin pagar nada. Sabe que la empresa realiza compras y venta de cereal, el cual es cargado en los campos de los productores y en forma directa descargado en puerto de Rosario, no utilizando intermediario que realicen el acondicionamiento. No conoce a ninguna persona que trabaje en Rocerco, ni de donde viene el cereal, no tiene cuentas bancarias a su nombre, no conoce la oficina, ni a quien se le alquila. Nunca desarrolló ningún tipo de actividad administrativa en la firma, ni tomó ningún tipo de decisiones y no firmó poderes para que lo representen.

Agrega la inspección que no se aportaron las cartas de porte de las compras de granos y no se puede visualizar la procedencia de los granos.

Las compras a Rocerco SRL se cancelaron con transferencia bancaria, realizadas de las cuentas abierta por Cereales Payé SA, en el banco Santander Rio. Por cada pago efectuado, por nota suscripta por el Sr. Ricatto, las sumas transferidas se debían depositar en la cuenta del titular de la Asociación Mutual Paraná.

Se lo incluyó en la base eAPOC el 4/9/2009 con la condición “desconocido por sus titulares y/o responsables”.

VI- Que la actora no aportó prueba en esta instancia jurisdiccional.

VII- Que entrando al análisis de la cuestión de fondo, respecto del impuesto al valor agregado, corresponde señalar que respecto de estos proveedores la impugnación ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves, precisos y concordantes, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y que los bienes a los que ellas se refieren hayan sido adquiridos a tales proveedores, en cuanto se acredita entre otros, que se trata en todos los casos de sujetos sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesarias para efectuar las operaciones comerciales que registran con la actora.

En el presente caso, resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, corresponde que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007).

Si bien el organismo fiscal no puede 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, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario, lo que no ha ocurrido en la presente causa.

Conforme a reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal 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. Formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en juicio de efectuar tales operaciones, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando su impugnación.

Por último, se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido 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), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos 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 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, 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) /CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo *“9º) 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.”*

Ahora bien, en el particular, surge que ante los graves indicios en que sustenta el ajuste el Fisco Nacional, la parte actora no ha logrado desvirtuarlos con la prueba aportada en las presentes actuaciones.

A saber, a instancias de este Tribunal ofreció prueba testimonial de las personas que –según sus dichos- habían intervenido en la operatoria llevada a cabo con las firmas examinadas, las que negaron conocer a las partes vinculadas en las compras efectuadas, circunstancia que no condujo a demostrar la realidad y procedencia de las mismas, sino por el contrario, corroboró los aspectos destacados por la inspección en la auditoría fiscal.

También, cabe mencionar que si bien no le son imputables a la contribuyente los incumplimientos de terceros así como que no le es oponible que en el domicilio no puedan ser ubicados, si le cabe a la recurrente relevar la calidad de aquellos con quienes supuestamente contrató, y en tal sentido resulta oportuno mencionar que no pueden considerarse las impugnaciones realizadas por el Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis individual como pretende equivocadamente la actora, para concluir si tenía obligación de conocerlas o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial con sus proveedores, que se conjugan con un conjunto de otras anomalías propias de operaciones irregulares

En conclusión, dado que no se reúnen los requisitos necesarios a fin de validar el cómputo de los créditos fiscales correspondientes a las operaciones de compras supuestamente efectuadas a los proveedores cuestionados por falta de capacidad económica y financiera suficiente, no habiendo logrado sustentar la recurrente la existencia de tales operaciones con medios probatorios idóneos, contando con dicha oportunidad, se resuelve confirmar las impugnaciones efectuadas de los créditos fiscales por el Fisco Nacional en la resolución recurrida sobre el Impuesto al Valor Agregado, con costas.

VIII- Que en cuanto a la resolución que determina de oficio las retenciones del impuesto al valor agregado, practicadas y no ingresadas por los períodos fiscales enero de 2008 a junio 2009 surge como consecuencia de la impugnación de los créditos fiscales analizados en el considerando anterior y la consecuente reducción de los saldos a favor de libre disponibilidad que originalmente se utilizaron para cancelar las retenciones correspondientes al régimen de la R.G. (AFIP) 2300, detrayéndose las retenciones supuestamente practicadas por la recurrente a los proveedores observados y que no fueron utilizados y/o reintegrados.

Que debe señalarse que la actora no ha esgrimido argumento alguno sobre la determinación de las retenciones por lo que corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

Que si ha efectuado agravio respecto a la sanción aplicada, que será tratada en el respectivo considerando.

IX- Que en cuanto a los intereses resarcitorios es pertinente 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).

Que en atención a lo expuesto y no habiendo acreditado la actora que la mora en el ingreso de sus obligaciones fiscales no le es imputable, corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados en las resoluciones apeladas, con costas.

X- Que, finalmente resta expedirse con respecto a la procedencia de la multa aplicadas por defraudación –sustentadas por los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)- graduadas en 4 veces el importe determinado sobre los ajustes practicados en el Impuesto al Valor Agregado que se confirma.

Que debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado".

En este punto, visto la serie de investigaciones que tuvo que llevar a cabo la fiscalización –ver lo referenciado precedentemente en el Considerando IV- es que se puede considerar que la actora utilizo un ardid o engaño para llevar a cabo una disminución en el impuesto declarado.

Que lo concerniente al fondo de la cuestión no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes sobre la veracidad de las operaciones de compras realizadas con los proveedores cuestionados por la fiscalización ni que permitan desvirtuar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley de rito y que fueron utilizadas por el Fisco Nacional.

Por lo expuesto ut supra, se concluye que la sanción determinada por el organismo fiscal han sido adecuadamente ponderada, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En este sentido, la actora no acompañó ningún tipo de elemento probatorio que permitan acceder al convencimiento de que ha procedido conforme a derecho, sino que por el contrario, las irregularidades destacadas pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo.

Por lo expuesto, ante la ausencia de soporte probatorio, tanto en sede administrativa, como ante este Tribunal y en atención a las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

Que si bien la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta de la revisión posterior del Tribunal como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, en el caso concreto, entiendo que la sanción ha sido adecuadamente ponderada y graduada por el juez administrativo en atención a las circunstancias de la causa puestas de manifiesto a lo largo de este resolutorio y por las especiales circunstancias del caso, debe confirmarse asimismo la graduación dispuesta por el juez administrativo. Con costas.

XI- Que la sanción aplicada conforme al art. 48 de la ley de rito, reprime el tributo retenido o percibido de los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que deberían ingresarlo.

Que en el caso de autos, la recurrente se agravia pues el art. 5º de la resolución indica que se aplica a la contribuyente una multa de cuatro tantos del impuesto retenido y no ingresado que corresponde a los períodos enero y junio de 2008 y junio de 2009, calculando una multa de $ 85.571,68 y que teniendo en cuenta la aplicación del principio simétrico establecido en el art. 81 de la ley de rito, el perjuicio fiscal asciende a la suma de $ 7.960,46 y en consecuencia la multa aplicada debió calcularse en ese monto y no el importe determinado en el acto en cuestión.

Que debe señalarse que la sanción aplicada se ajusta a los montos dejados de ingresar respecto de los períodos enero y junio de 2008 y junio de 2009, pues encuentran su origen en el detalle confeccionado por el juez administrativo (Anexo fs. 44), en el cual se considera como base los importes a pagar netos de compensaciones, teniendo en cuenta solamente los saldos a favor originados en las declaraciones anteriores a los respectivos períodos (ver en tal sentido la columna “Importe de la Presentación”, empleado para calcular los intereses resarcitorios, obrante a fs. 45).

Que respecto de la procedencia de la sanción aplicada, debe señalarse que como toda figura de tipo dolosa, corresponde analizar el elemento objetivo, esto es, el perjuicio fiscal producto del no ingreso de las retenciones, situación ésta que se da en el caso de autos, y el elemento subjetivo.

Que respecto a este último elemento, es la apropiación indebida de las retenciones o percepciones realizadas, que se vincula con el conocimiento y voluntad de disponer indebidamente de sumas que pertenecen al patrimonio del Estado.

Que conforme surge de la resolución y en atención a los proveedores observados y la información extraida de la base de datos del organismo, se impugnaron las declaraciones juradas -F 744- Retenciones y Percepciones correspondiente a los períodos fiscales 1/2008 a 6/2009 y se determinó de oficio el SICORE de IVA, detrayendo las retenciones, supuestamente practicadas por Cereales Payé S.A. a los proveedores observados,y que no fueron utilizadas y/o reintegradas.

Por lo que se da en el caso de autos el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, por lo que corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

La Dra. Guzman dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

En virtud de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2º) Regular los honorarios de los Dres. Marcela Victoria Caparrós Vázquez y Carlos Alejandro Muzzio, en las sumas de $ 17.732 (pesos diecisiete mil setecientos treinta y dos) y $ 44.331 (pesos cuarenta y cuatro mil trescientos treinta y uno), por sus actuaciones en autos en el carácter de apoderada y patrocinante del Fisco Nacional, respectivamente, teniendo en consideración las pautas indicadas por la ley 21.839, modificada por la ley 24.432, las que quedan a cargo de la actora. Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.14 17:00:05 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.15 12:45:14 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.15 18:05:50 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.15 18:05:51 -03:00