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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-74538482-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Junio de 2023

Referencia: Industrias John Deere Argentina SA. Sentencia. IVA. Apoc. 2da.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 35.331-I**, caratulado ***"INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A s/apelación"***,

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 39/59vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 166/11 de fecha 02/11/2011 de la AFIP-DGI, por medio de la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 03/2008 a 06/2009, ambos inclusive, con una disminución del saldo técnico a favor de la contribuyente en el periodo 06/2009.

Detalla su operatoria comercial, que consiste en la fabricación y comercialización de equipamiento agrícola a nivel mundial. A su vez, explica que con el objeto de facilitar su comercialización ofrece facilidades de pago, entre ellas, la posibilidad de cancelar el precio de compra por medio de la entrega de granos de cereales, que posteriormente son enajenados en la Bolsa de Cereales de Rosario. Añade que esta forma de operatoria no modifica su estructura normal, dado que en caso de intervenir un concesionario éste es quien tiene trato directo con el cliente, más allá de que la recurrente sea quien facture de forma directa a estos compradores, indicados por el concesionario, y le otorga relevancia a este punto por ser operaciones de este estilo las que dieron origen a la determinación cuestionada.

Reseña los hechos que dieron lugar a la resolución recurrida y detalla que las operaciones impugnadas fueron celebradas a través de la intervención de Pelliza y Cía S.A. (como concesionario de la recurrente), con los proveedores Cooperativa Agrícola Ganadera Forestal Granjera Unión LTDA, Funes Mónica Gabriela y Rocerco SRL.

A partir de aquella introducción, expone los agravios que fundan su recurso. En primer lugar, invoca que los antecedentes de hecho que sustentan la resolución apelada son falsos, configurándose un vicio en un elemento

esencial de la misma, como lo es su causa, que la convertirían en nula de nulidad absoluta e insalvable. Explica las particularidades de las operaciones computadas como apócrifas; dice haber probado su real existencia, además que los proveedores no se encontraban en la base APOC al momento de su celebración, encontrándose inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con autorización para emitir comprobantes válidos.

En línea con el argumento anterior y con fundamento en jurisprudencia y doctrina que cita, analiza el acto administrativo apelado y considera que carecería del elemento esencial de motivación. Por lo tanto, con su causa y motivación viciadas, concluye en que se determinaría la nulidad absoluta de dicha resolución administrativa.

Asimismo, entiende que durante el procedimiento de fiscalización las pruebas acompañadas por la recurrente fueron desestimadas injustificadamente por el organismo fiscal por calificarlas de dilatorias, violándose -a su criterio-, su derecho de defensa y el principio del debido proceso, que debe regir en los procesos administrativos, deviniendo en nulo de nulidad absoluta el acto recurrido también por estas circunstancias.

Con respecto al fondo, se refiere a la veracidad de las operaciones, que afirma ha sido acreditada por medio de la documental acompañada en sede administrativa. Específicamente, con la vinculada a la venta de las maquinarias de su propiedad y de la venta de los cereales, los remitos efectuados a nombre del ex concesionario de la firma Pelliza y Cía S.A., los contratos de canje registrados en la Bolsa de Comercio de Rosario en los cuales figura como compradora de los granos, los formularios C1116/B de la ONCCA, el reporte interno del corredor asociando las cartas de porte con los Formularios 1116/B y las cartas de porte que respaldan el traslado del cereal desde el origen hasta el destino.

Sin embargo, remarca que lo cuestionado por la Administración Fiscal son las operaciones celebradas con los proveedores, escindiendo la operatoria entre la venta de maquinaria y la compra del cereal, para así rechazar la fuerza probatoria de la documentación aportada. Al respecto, declara que la compra de los granos en los que se sustenta el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas comprende el pago de las maquinarias vendidas y luego esos mismos bienes se vendieron para liquidar el pago recibido, lo que generó un débito fiscal que no fue impugnado por el Fisco. Además, agrega que a partir de las circularizaciones efectuadas a los transportistas se confirma que éstos han transportado los granos adquiridos, más allá de que el organismo fiscal pretenda asignar estos granos como propiedad del concesionario Pelliza y Cía S.A.

Frente al incumplimiento de las obligaciones fiscales de los proveedores y el desconocimiento por parte de la recurrente, invocado por el Fisco Nacional, informa que al momento de concertarse las operaciones efectúo el debido control sobre la validez de las facturas emitidas y respecto a los proveedores, los cuales todavía no se encontraban en la base APOC.

Por otro lado, ante las consideraciones de la fiscalización expuestas, razona que se estaría conculcando el principio de la realidad económica previsto en el art. 2 de la ley 11.683. Ello por cuanto el Fisco consideró inexistentes las operaciones de compras de cereal pero no las de su posterior venta, ignorando los datos de la realidad sobre dicha operatoria y dando lugar a la creación de una *"ficción ilegal"*. En esa inteligencia, encuadra el mismo análisis a la ausencia de los proveedores en la base APOC al momento de la celebración, los indicios del incumplimiento de sus obligaciones fiscales y la validez de los comprobantes respaldatorios.

En línea con lo manifestado previamente y frente a la obligación de acreditar las operaciones junto con la carga probatoria, reitera la presentación de documentación respaldatoria y los detalles tanto de los proveedores como del concesionario que intervino, al igual que el mecanismo de la operatoria. Aun así, afirma que el Fisco

consideró que no pudo acreditar la realidad económica de las transacciones y descartó las pruebas acompañadas.

Para justificar la procedencia del crédito fiscal impugnado, hace una reseña de la normativa prevista y concluye que resultan improcedentes las afirmaciones del organismo recaudador para descartar su cómputo con origen en las declaraciones juradas, dado que se han demostrado efectivamente esas operaciones. A su vez, razona que su impugnación afectaría el principio de neutralidad en el impuesto al valor agregado.

Frente a la obligación de verificar la veracidad de las operaciones impuesta a la recurrente sobre los proveedores con los que contrató, declara que no se le puede atribuir responsabilidad por haberse efectuado correctamente al momento de celebrar las operaciones. Ello fue a través de la observación de la inscripción y situación fiscal, del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos para verificar si poseían certificado de no retención, de la base APOC para verificar que no hayan sido calificados como apócrifos y la validez de los comprobantes emitidos corroborando su CAI. De esta manera, lo que ocurriría es un *"ilegitimo traslado al contribuyente de obligaciones de fiscalización y control que le competen a la Administración Fiscal, en forma exclusiva y excluyente"*. Y con su actuar -dice-, AFIP ha conculcado el principio de legalidad previsto en la Constitución Nacional, por lo que su proceder sería nulo.

Por último, reflexiona sobre la vulneración del principio de confianza legítima que implica otorgarle información brindada al contribuyente, con la que luego se termina quitando entidad a la acreditación de la veracidad de las operaciones cuestionadas. Por eso, invoca la aplicación de la doctrina de los actos propios como un freno al accionar del Fisco Nacional, por haber habilitado a los supuestos proveedores apócrifos a operar, debiendo reconocerse los créditos fiscales derivados de las operaciones celebradas con ellos.

Ofrece prueba documental, pericial e informativa. Asimismo, formula reserva federal.

II.- Que a fs. 71/83vta. contesta el recurso la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada, con costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 183 se abre la causa a prueba. A fs. 218 fue clausurado el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "A". A fs. 219 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho la actora a fs. 225/233, no haciéndolo el Fisco Nacional. A fs. 235 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV.- Que sentado lo que antecede, corresponde establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Del informe de inspección que obra a fs. 344/376 del cuerpo principal N°2 de los antecedentes administrativos y con los argumentos esbozados por el juez administrativo en la resolución recurrida, surgen los motivos por los que se observaron las operaciones con los mencionados proveedores, a saber:

- La recurrente es una sociedad anónima cuya actividad principal es la fabricación de motores y turbinas, excepto motores para aeronaves, vehículos automotores y motocicletas. En cuanto a su actividad secundaria, presta servicios empresariales e inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados.

- Las diferencias determinadas surgen como consecuencia de la impugnación del crédito fiscal por operaciones durante el periodo 03/2008 a 06/2009 con los proveedores COOPERATIVA AGRICOLA GANADERA FORESTAL GRANJERA UNION LTDA, ROCERCO S.R.L y FUNES MÓNICA GABRIELA, incluidos en la base Apoc.

- Se citaron noticias periodísticas sobre una maniobra de evasión en Córdoba dentro del sector agrícola, en la que habrían participado los citados proveedores.

- Ante el inicio de la fiscalización, la contribuyente aportó la documentación requerida por la Administración Fiscal, consistente en documentación con el objeto de acreditar sus operaciones.

- Refiriéndose al circuito comercial, la administración verificó que la contribuyente realizó la venta de máquinas e implementos agrícolas mediante operaciones de canje de cereal con los proveedores mencionados, recibiendo cereal en parte de pago de los bienes vendidos, los que luego vendió a otras empresas, en general exportadoras. Asimismo, la contribuyente computó en sus libros IVA Compras y Ventas, tanto el crédito fiscal de las operaciones con aquellos proveedores por la compra de cereal como el débito fiscal por la venta de maquinaria, aplicando en ambos casos la alícuota diferencial del 10,5%. De sus registraciones surge que practicó la percepción de IVA en concepto de canje de granos (conf. Art. 4° RG AFIP 2459/2008) para operaciones de venta de cosas muebles canceladas mediante la entrega de cereal, aplicando la alícuota del 1% sobre el precio neto de la operación para los sujetos incluidos en el Registro Fiscal de la RG 2300.

- En cuanto el circuito físico, al tener en consideración los remitos aportados, resultó que la entrega de la mercadería fue al concesionario Pelizza y Cía S.A. en su dirección de Villa Cañás, además de que se hacía cargo de la entrega de las maquinarias, sus complementos y el servicio post-venta. Del estudio de las cartas de porte, la conclusión fue que casi en su totalidad el titular de las mismas era Pelizza y Cía S.A., el intermediario era uno de los proveedores tildado de apócrifo, el remitente comercial era la contribuyente y el destinatario de los granos eran las empresas exportadoras a quienes se les vendió el cereal. A su vez, los transportistas circularizados informaron, en líneas generales, que en la mayoría de esas operaciones los fletes fueron contratados por este mismo concesionario.

- De la consulta en las bases del organismo fiscal, surgió que Pelizza y Cía S.A. posee domicilio en Villa Cañás. Su actividad principal es venta al por menor de máquinas y repuestos mientras que la secundaria es el cultivo de soja. Sin embargo, de acuerdo a los datos, no posee maquinaria agrícola. Estaba inscripto en el Registro Fiscal de la RG 2300 como Productor. Ante el requerimiento a la empresa, aporta documentación de los servicios post-venta brindados, en la que surge que realizó reparaciones a maquinarias adquiridas por FUNES MONICA y COOPERATIVA, no siendo así con ROCERCO SRL. Concluye en que la firma no declaró ser el titular del cereal canjeado, pero al figurar como cargador en las cartas de porte sería el verdadero dueño de los granos, por las normas aplicables a su comercialización.

-En cuanto a los proveedores cuestionados, de la actividad fiscalizadora se pudo constatar:

a) COOPERATIVA AGRICOLA GANADERA FORESTAL GRANJERA UNION LTDA: Se constató la inexistencia de la empresa en el domicilio fiscal. Se encontraba inscripto como Acopiador en el Registro Fiscal RG 2300. No actuó como agente de retención al no haber practicado retenciones de IVA y Ganancias. No posee propiedades ni automóviles. Había incorporado cuatro cosechadoras, tres tractores y otros implementos agrícolas de la contribuyente. Poseía cuentas bancarias y los únicos pagos bancarios eran de Aportes y Contribuciones de la Seguridad Social, que eran ínfimos. No pagaba contribuciones al RENATRE, del que surge que tenía un empleado a cargo y no era trabajador rural. No presentó DDJJ de ganancias 2008, sólo de 2006 y 2007 con inconsistencias. Presentó DDJJ de IVA desde 01/2008 a 06/2008 sin declarar débitos ni créditos fiscales en este último e inferiores las retenciones efectuadas en los otros periodos presentados. No posee capacidad productiva para obtener la cantidad de cereal comercializado, ni por producción propia ni contratando terceros para su realización. Hay inconsistencias en la procedencia del cereal y los transportistas circularizados desconocen la

firma, habiendo tratado con Pelizza y Cía. Su representante legal estaba prófugo de la justicia y otros participes de la cooperativa procesados por asociación ilícita fiscal. Ante lo expuesto, se concluyó que la firma fue creada para la evasión de impuestos por medio de la comercialización de cereales y está incluida en la base Apoc, bajo la denominación de *"sin capacidad económica"*.

b) ROCERCO SRL: Se encontraba inscripto como Acopiador en el Registro Fiscal RG 2300 y declaró realizar su actividad con planta de acopio de terceros, la cual fue inspeccionada y donde no se visualizó movimiento alguno. No posee propiedades, automóviles ni maquinaria agrícola. No pagaba contribuciones al RENATRE, del que surge que tenía un empleado a cargo, no siendo trabajador rural sino con tareas administrativas. Los proveedores de los productos primarios por los cuales practicó retenciones de IVA y Ganancias, no poseían capacidad económica y estaban excluidos y suspendidos del registro fiscal. Los transportistas circularizados desconocen la firma, habiendo tratado comercialmente con Pelizza y Cía. Ha omitido actuar como agente de retención para sustentar las compras efectuadas. Presentó DDJJ de IVA con inconsistencias y no realizó pago de impuestos. Se concluyó que quedó verificada la inexistencia de la empresa en el domicilio fiscal, el desconocimiento de sus titulares y responsables de toda actividad concerniente a la empresa y que la firma fue creada para la evasión de impuestos por medio de la comercialización de cereales.

c) FUNES MÓNICA GABRIELA: Fue investigada por evasión fiscal pero sobreseída por falta de mérito, al declarar que se dedicaba a la distribución de pan. Se encontraba inscripta como Acopiador en el Registro Fiscal RG 2300 y declaró realizar su actividad con planta de acopia de terceros. Adquirió tres cosechadoras, una retroexcavadora y otros implementos agrícolas de la contribuyente. Posee una propiedad y un automóvil, no teniendo maquinaria agrícola. Poseía una cuenta bancaria y los únicos pagos bancarios eran de Aportes y Contribuciones de la Seguridad Social, siendo montos mínimos. No pagaba contribuciones al RENATRE, del que surge que tenía un empleado a cargo y no era trabajador rural. De los proveedores de los productos primarios por los cuales practicó retenciones de IVA y Ganancias, los mismos no poseían capacidad económica y estaban excluidos y suspendidos del registro fiscal. Los transportistas circularizados desconocen la firma, habiendo tratado comercialmente con Pelizza y Cía. No realizó pago de impuestos y presentó DDJJ de IVA con inconsistencias. Se concluyó que la misma está incluida en la base Apoc y sería una prestanombre, bajo la denominación de *"sin capacidad económica"*.

- La contribuyente está incluida en el registro fiscal de operadores de granos RG 2300, con condición activo, dentro de la categoría "Proveedor de insumos y/o bienes de capital".

A partir de los elementos mencionados respecto a cada proveedor, el ente fiscal inició el procedimiento de determinación de oficio frente al impuesto al valor agregado, el cual culminó con el acto administrativo recurrido.

V.- Que si bien la recurrente no las articula como defensas previas, entiendo que por una razón de lógica precedencia debo expedirme sobre los planteos dirigidos a obtener una declaración de nulidad de la resolución apelada.

En primer término, corresponde el tratamiento del planteo de nulidad formulado por la recurrente con fundamento en que el acto apelado carecería de causa, por lo que concluye que también se encontraría inmotivado.

A fin de definir la causa encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la "voluntad" del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada

caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como “los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo”, los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, “la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartase de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo” (conf. Hutchinson, Tomás; “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos del recurrente deben ser rechazados toda vez que encuentran sustento en la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el ente fiscal para determinar de oficio su obligación tributaria. Más, preciso es señalar que el acto recurrido detalla los elementos de hecho y derecho tenidos en cuenta con el Fisco Nacional y, en definitiva, su discrepancia con el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada, eventualmente puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la revocación del acto, pero no a su nulidad.

Por último, con sustento en la falta de receptividad de las pruebas ofrecidas, entiende que se encuentra vulnerado su derecho constitucional de defensa y del debido proceso.

Sobre esta cuestión, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que “…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros). Ello así, en autos el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar las defensas de nulidad articuladas.

Las costas deben imponerse al excepcionante. En efecto, los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan –como quedó dicho- en la falta de causa del acto y la vulneración del derecho de defensa y el principio de debido proceso, agravios que acarrean inexcusablemente aquella declaración. Asimismo, sus planteos merecieron réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re “Bolland y Cía. S.A.” la exención de costas procede cuando los planteos –de haber prosperado- hubiesen implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como las de autos no pueden encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

VI.- Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas inconsistencias que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables con los proveedores mencionados, en atención a que no pudieron haberlas efectuado en ese carácter, en atención a su magnitud.

En virtud de lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de

establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Es oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

VII.- Que resulta pertinente destacar que la defensa de la actora consiste -fundamentalmente- en sostener que las operaciones existieron, que la operatoria realizada es válida y que no se puede pretender que el contribuyente tenga la tarea de indagar sobre los proveedores a contratar.

Primeramente, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda 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 (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones de los proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes mencionados, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *"…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés"*.

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes, destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

VIII.- Que con relación a las operaciones cuestionadas respecto a los proveedores observados, cabe adelantar que su impugnación resulta razonablemente efectuada. En efecto, el Fisco Nacional ha demostrado

suficientemente los hechos en que sustenta su pretensión a través de las circunstancias acreditadas y razonablemente ponderadas en el informe de inspección, considerando específicamente las particularidades de cada proveedor para calificarlos de apócrifos.

Cabe mencionar que del texto del artículo 12 de la ley de IVA y normas complementarias, resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que - éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; -que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; -que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; -que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; -que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; -que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA y -que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.-

En tal sentido, 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 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. (Ferretti, Felipe Eduardo, CSJN, 10/03/2015).

IX.- Que sentado lo que antecede, debe ahora este Tribunal apreciar la prueba ofrecida y producida por la recurrente, la que se limita a las contestaciones de oficio por parte de concesionarios de la recurrente, obrantes a fs. 109/vta., 110 y 210/211, junto con el informe pericial contable a fs. 204/210, más su documentación anexa en fs. 125/203.

En primer lugar, ocupándonos de las contestaciones de oficio, las mismas corresponden a otros supuestos concesionarios en donde explican su función y vinculación con la firma en tal carácter, como fue oportunamente Pelizza y Cía.

Refiriéndonos al informe pericial contable obrante en autos, sus puntos de pericia no ofrecen nuevos elementos a tener en cuenta de los ya observados previamente. En particular, se corroboró la documentación contable de la recurrente, la vinculada a Pelliza y Cía y los datos de la totalidad de las facturas, incluido la validez de sus CAI.

Podemos observar que el enfoque probatorio efectuado por la recurrente abarca la demostración de las características de la operatoria de canje de granos, ya detalladas explícitamente en el escrito de apelación. Sin embargo, tal cual fue mencionado, aquí se cuestiona las operaciones efectuadas entre la recurrente y los proveedores considerados apócrifos, a partir de los elementos recolectados sobre cada uno por la Administración, lo que no fue rebatido bajo ningún medio de prueba.

Ello así, la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten las

operaciones y –en definitiva- no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que *"... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012)"*.

Y, agregó, que *"....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)*".

Ante lo expuesto, los agravios de la recurrente –sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran destruir las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos, toda vez que no ha quedado acreditado que los verdaderos vendedores de cereal hayan sido los proveedores impugnados, por lo que corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y en consecuencia, confirmar la resolución apelada en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero difiero en la imposición de costas autónomas aplicadas por la vocal preopinante en el planteo de nulidad.

II.- Que en cuanto a la imposición de costas del planteo de nulidad, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *"… al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial."*

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *"Que tampoco*

pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal´ (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B-485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, en todos sus términos. Con costas.-

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.29 13:20:15 -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: 2023.06.29 13:36:29 -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: 2023.06.29 14:39:25 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.29 14:39:26 -03:00