Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-88245260-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 31 de Julio de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) CREMER y ASOCIADOS SA - 41.829-I - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expte**. 41.829-I** caratulado “**CREMER y ASOCIADOS SA s/ Apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 48/65vta. se interpuso recurso de apelación contra la resolución 53/2014 del 28/11/2014 que determinó de oficio con carácter parcial el IVA de los periodos fiscales 07 a 12/2007, determinándose una diferencia por disminución del crédito fiscal y consecuente saldo técnico para esos períodos, resultando una disminución de saldo a favor del contribuyente.

La actora relató que se trata de una empresa cuya actividad principal es la producción y comercialización de legumbres (porotos) argentinas a diferentes países del mundo, con foco en Centro América, Norte de Europa, zona del Mediterráneo Europeo y Norte de África y que participa en la fase inicial del proceso productivo para la generación de un producto que luego es exportado, para lo cual cuenta con dos plantas de acopio en las provincias de Jujuy y Salta. Como actividad secundaria se dedica a la comercialización de aceite de soja en crudo y harina de soja en el mercado local. A dichos efectos, manifestó que adquirió la soja de los proveedores locales para, posteriormente, enviarla al depósito de la firma Molinos Río de la Plata S.A. en la provincia de Santa Fe para ser sometida al proceso productivo del que surge el aceite de soja crudo y la harina de soja.

Indicó que el fisco cuestionó las operaciones concertadas con sus proveedores Hocsman Cereales SRL y Raúl Oscar Heredia al concluir que carecen de medios económicos, financieros y capacidad operativa comercial y otras anomalías que impiden justificar las operaciones de venta de cereales.

Señaló que la factura 0001-00000643 emitida por Hocsman Cereales S.R.L. con fecha 29/9/2007, fue posteriormente anulada mediante la nota de crédito 0001-00000819 del 25/10/2007, por lo que no debió incluirse en el ajuste.

Hizo hincapié en que ya ingresó a las arcas fiscales mediante las retenciones practicadas a los proveedores observados la suma de $480.061,82 lo que significaría para ella que el 74% del crédito que a criterio del fisco resulta inexistente, ya fue ingresado a la hacienda pública y se encuentra en poder de la AFIP-DGI.

Destacó que el fisco señala la existencia de facturas que no responden a la operatoria real, por lo que impugna el crédito fiscal, pero sin expedirse con relación a que el 74% del monto ajustado ya estaría ingresado al fisco nacional, situación de fácil comprobación por parte del organismo recaudador. Asimismo, puso de relieve que no se ajustó el cómputo de los gastos en la determinación del impuesto a las ganancias (IG).

Resaltó que si las operaciones cuestionadas "no son reales" y resultan inexistentes, ello debería ser así tanto a los fines de la determinación del IVA, como para el IG. Consideró que el fisco no impugnó los créditos fiscales de las operaciones concertadas por ella "por irreales", sino que lo hizo para resarcirse de inconductas desplegadas por terceros, haciéndola solidaria respecto de incumplimientos fiscales de sus proveedores, Hocsman Cereales SRL y Raúl Heredia.

Entendió que la negativa del fisco a considerar las pruebas que aportó, plasmó una inobservancia del principio de congruencia, impuesto por el art. 1º, inc. f), apartado 2 y 3 de la ley 19.549.

Afirmó que de las fechas de las facturas impugnadas surge que las operaciones corresponden a fechas anteriores a que el fisco hubiera detectado las irregularidades que originaron la incorporación de los proveedores en la base e-Apoc, motivo por el cual al momento de realizar las transacciones comerciales con ellos, no contaba con ningún elemento que le permitiera advertir las irregularidades cometidas por éstos.

Destacó que cumplió con todas las disposiciones que regulan el IVA para acceder al cómputo de los créditos fiscales objetados y adoptó todos los recaudos tendientes a verificar la situación de los mismos (ingreso bancario en forma directa a las cuentas de los proveedores a través de su CBU y a las arcas fiscales a través de los distintos regímenes de retención -74% del ajuste que se reclama-).

Sostuvo que si los proveedores no han ingresado los débitos fiscales, no han presentado declaraciones juradas, han mudado sus domicilios o no han acreditado su capacidad económica, ella es totalmente ajena en la relación jurídico tributaria establecida entre el fisco y el obligado al pago del IVA por los créditos fiscales impugnados.

Destacó que cada una de las operaciones cuyo crédito fiscal se impugnó, cuenta con todos los elementos que acreditaron la realidad económica de las mismas, pues la mercadería existió, para lo cual aportó las cartas de porte, las facturas, liquidaciones y órdenes de pago, recibos emitidos por los proveedores y comprobantes de retención, los extractos bancarios con su correspondiente débito en cuenta y las cuentas corrientes de los proveedores.

Puntualizó que la falta de presentación de las DDJJ del IVA o su presentación en defecto o la falta de ingreso de las retenciones practicadas o su ingreso en defecto por parte de los proveedores, la hace ajena a la relación establecida entre el fisco y los proveedores en su carácter de sujeto pasivo tributario. Al haber abonado las mercaderías adquiridas, generó una obligación tributaria para el vendedor, quien es el que debe responder ante el Estado por sus impuestos. Por ello, afirmó que los incumplimientos fiscales de los proveedores le son inimputables y ninguna consecuencia jurídica puede acarrearle, al ser hechos de un tercero que escapan de su control y responsabilidad.

Mencionó que la falta de localización del proveedor en el domicilio denunciado no la hace responsable de tal accionar. Asimismo, relató que los proveedores Hocsman Cereales S.R.L. y Raúl O. Heredia, fueron incluidos en la base e-Apoc con posterioridad a la fecha en que Cremer y Asociados SA perfeccionó sus operaciones comerciales con ellos.

Hizo hincapié en que la resolución objeto de recurso es nula de nulidad absoluta e insanable, por carecer de causa válida, pues del total del monto reclamado de $644.390.95, el fisco ya percibió el 74% vía el régimen de retenciones del IVA; y luego debido a que todas las razones argumentadas por la Administración tienen directa relación con inconductas de los proveedores es que pretende resarcirse con el patrimonio de Cremer y Asociados SA. En esta línea, afirmó que se ignoraron los hechos de la causa y no se aplicó el derecho vigente.

En subsidio, para el supuesto de que se confirme la impugnación del crédito fiscal de las operaciones realizadas con los proveedores cuestionados o se desconozcan los montos involucrados, solicitó que se tenga presente que correspondería sustraer de los débitos que declaró provenientes de las ventas efectuadas a sus clientes, los créditos fiscales correspondientes, pues está fuera de debate la realidad económica de las operaciones realizadas, máxime si el fisco en ningún momento observó las operaciones de venta de soja que Cremer y Asociados SA realizó a sus clientes.

Concluyó en que, al desconocerse el crédito fiscal de las operaciones celebradas con los proveedores impugnados, se ignoró que para realizar las ventas cuya existencia y magnitud no resultan controvertidas, debió necesariamente realizar compras de insumos por los cuales abonó el correspondiente impuesto. Destacó que éste es el motivo por el cual, para el supuesto de considerarse como inexistentes a los créditos fiscales de las operaciones celebradas con Hocsman Cereales SRL y Raúl Oscar Heredia, no puede desconocerse el cómputo de los créditos fiscales correspondientes a los débitos declarados, por lo que solicitó que se realice el reajuste correspondiente.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y solicitó que se deje sin efecto la determinación practicada, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 81/89vta. el fisco contestó el traslado del recurso, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (aa) y por los argumentos que expuso, solicitó que se confirme el acto apelado, con costas.

III.- Que a fs. 99 se abrió la causa a prueba, haciendo lugar a la pericial e informativa ofrecida. A fs. 203 se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "C". A fs. 210 se pusieron los autos para alegar, haciendo uso de su derecho la actora a fs. 216/234 y el fisco a fs. 235/236. Finalmente, a fs. 237 se pusieron los autos para dictar sentencia.

IV.- Que cabe anticipar que los jueces no estamos obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes sino sólo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V.- Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde me pronuncie sobre los agravios de nulidad articulados por la actora, toda vez que los mismos, de ser acogidos favorablemente, derivarían en la nulidad de la resolución recurrida.

En este sentido, cabe tener presente lo dicho por nuestro Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que

origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley, y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (CSJN, Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

La apelante basó su defensa en negarle validez al acto apelado por considerarlo -en suma- carente de causa válida, por haberse ignorado los hechos y antecedentes del caso y no haberse aplicado el derecho vigente, violándose el art. 7° de la ley 19.549. Asimismo, entendió que la negativa del fisco a considerar las pruebas que ofreció, plasmó una inobservancia del principio de congruencia, impuesto por el art. 1º, inc. "f", apartado 2 y 3 de la ley 19.549.

Al respecto, cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican su dictado. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su dictado.

Por su parte, es doctrina pacífica de este Tribunal que la prueba no admitida en sede administrativa, puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia, lo que ocurrió en la presente causa ya que la recurrente tuvo ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos, sin que se advierta en qué medida la actora vio afectada la garantía del debido proceso adjetivo, puesto que para ello, es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso, en atención a que -tal como surge del propio acto apelado- el fisco expuso las razones por las que denegó las pruebas propuestas (v. 24/25), y, como ya se expuso, la actora tuvo oportunidad de ofrecer nuevamente en sede de este Tribunal las que fueron anteriormente rechazadas.

En efecto, tal como lo tiene dicho reiteradamente la CSJN *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior"* (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio *"...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros).

Del análisis del acto recurrido, como de las a.a., surge que contiene los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549) y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no vislumbrándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez del acto. Ello así, **corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada.**

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por

la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683 sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas alguna a su respecto.

VI.- Que en lo atinente al fondo de la cuestión, según surge de las actuaciones administrativas (aa) acompañadas en el informe final de inspección (IFI) (fs. 422/427 del "Cuerpo Principal III del IVA, períodos 04/2007 a 03/2012 – IG 2008 a 2012", aa), la actividad de la recurrente es la elaboración de frutas, hortalizas y legumbres deshidratadas o desecadas, preparación N.C.P. Durante la fiscalización practicada, se confeccionó el papel de trabajo con el listado de los proveedores observados, detallando el importe a detraer de los créditos fiscales de las DDJJ de IVA de los períodos 07 a 12/2007. Se dejó constancia que no fue posible la verificación de las registraciones del libro IVA Compras, debido a que fue secuestrado en el allanamiento del 28/04/2011, junto con otra documental.

La fiscalización concluyó que no corresponde el ajuste correlativo en el impuesto a las ganancias – impuesto especial a las salidas no documentadas (SND) por tratarse de compra de bienes, y en cuanto a lo solicitado respecto al seguimiento de la cancelación de las facturas consideradas apócrifas y su deducción en el impuesto a las ganancias (IG), fueron aportadas órdenes de pago, constancias de retenciones IVA y Ganancias y fotocopias de extractos bancarios con el débito en cuenta (v. fs. 20 a 328, Cpos. I y II, aa).

Conforme se desprende de la resolución recurrida (v. fs. 6/29), los ajustes practicados surgen a partir de la impugnación de los proveedores Hocsman Cereales SRL y Raúl Oscar Heredia, ambos incluidos en la base Apoc "sin capacidad económica", que disminuyen el crédito fiscal en el IVA originando un ajuste en los períodos fiscales 9 a 12/2007. Es decir, que la discusión de autos se ciñe únicamente en determinar si los proveedores impugnados fueron o no los verdaderos vendedores de los bienes, no encontrándose en tela de juicio que las operaciones de compra existieron.

-**Hocsman Cereales SRL:** Fue incorporado en la base Apoc bajo la condición “sin capacidad económica”. Fue fiscalizado en la OI 229.208 en cuyo informe final de inspección se arribaron a las siguientes conclusiones: No surge de la documentación analizada que el contribuyente desarrolle la actividad económica de productor agropecuario. La sociedad ni sus socios tienen capacidad económica ni financiera para desarrollar actividad económica alguna. La sociedad podría estar siendo utilizada para regularizar operaciones no declaradas por otros contribuyentes lo cual se deduce de lo siguiente: - para que una planta de acopio funcione son necesarias varias personas, operarios de máquinas, tractoristas, administrativos, etc., esta planta de acopio estaba en pleno funcionamiento, pero el contribuyente no declaró ningún empleado en relación de dependencia y sólo con los dos socios sería imposible hacerla funcionar. – Uno de los socios, Elvio Mario Gastaldi, trabajó hasta 09/2006 para empresas vinculadas a la producción agropecuaria por lo que se debería analizar dicha relación. El actuante fue atendido en la planta de acopio por la socia gerente de la empresa Cereales SRL que fue la que explotó comercialmente la planta hasta 12/2006. Al momento de la actuación era la única persona en la planta con total libertad de moverse por todas las instalaciones, con llave y acceso a las computadoras, lo que llama la atención ya que ella no tiene ningún vínculo con Hocsman Cereales SRL (según sus dichos). El precio de alquiler de la planta de acopio ($1500 mensuales) no es el valor que tendría en el mercado. La empresa no declara en su ddjj del IG ningún bien de uso afectado a la actividad, y en el contrato de alquiler de la planta de silo no se dieron en alquiler tractores, tolvas, chimangos y ninguna otra herramienta de trabajo necesaria para desarrollar la actividad, vale decir que la empresa no tiene maquinaria para mover la mercadería. La empresa no incluyó en su ddjj de IVA la compra efectuada en el mes de 03/2007 (según Efisco) ni la retención correspondiente. No informó algunas retenciones de IVA que realizó en el período 04/2007, que fue

rectificado durante la verificación.

Este proveedor también fue fiscalizado en el marco de la OI 293.625, obteniéndose las siguientes conclusiones: El domicilio fiscal del contribuyente es un inmueble del tipo vivienda familiar, no comercial, en el que no se localizó a los responsables de la firma. La firma alquilaba una planta de acopio que se encontraba dañada e inoperable en la cual tampoco se localizó a los responsables. Según las bases de la AFIP, el contribuyente no posee bienes muebles o inmuebles registrables, no posee maquinaria agrícola y no posee empleados en relación de dependencia, señalando dicha situación la condición de posible insolvencia. El contribuyente continuó presentando ddjj en el IVA y SICORE por 2 meses desde que se inició la fiscalización, aunque sin movimiento de compras y de ventas; y la ddjj del IG también sin ningún tipo de movimientos para el ejercicio 2007. Se encontraba incluido en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas desde el 05/12/2006 dentro de la categoría OTROS, siendo excluido el 10/04/2007 por incorrecta conducta fiscal (contribuyente sin capacidad operativa), habiendo sido incorporado nuevamente el 10/04/2007 como acopiador, no obstante lo cual, y como consecuencia de las tareas realizadas por la verificación y el informe enviado oportunamente en el que se incluye el informe aportado por el Operativo de Granos 2006, es suspendido con fecha 14/03/2008 y excluido nueva y definitivamente el 24/08/2008, también por incorrecta conducta fiscal. Tiene un amplio volumen operado de granos (según información del Operativo Granos 2006), siendo el origen de los mismos distintas localidades del interior del país, figurando en algunas de ellas como cargador intermedio, es decir, que se carga a su nombre para ser entregado a los exportadores por su intermedio. Por ello, se aseveró que a pesar de encontrarse también inscripto como productor y no poseer campos propios, nunca aportó contratos de arrendamiento, no posee maquinarias, ni empleados en relación de dependencia, la principal operatoria que se pretendía demostrar sería la de la actividad declarada de intermediación en la compraventa de cereales y oleaginosas, por lo que existen diferencias sustanciales entre las retenciones sufridas y las practicadas. Además, como los débitos y créditos fiscales de IVA son casi coincidentes, se concluyó en que el contribuyente no cumplió con la obligación de efectuar retenciones.

-Heredia, Raúl Oscar: El fisco detectó las siguientes irregularidades: El contribuyente declaró un domicilio fiscal en un pequeño local de una galería comercial ubicado en el centro de la Ciudad de Bel Ville, que cuando fue visitado por los inspectores siempre se encontró cerrado y que exhibía un cartel con el nombre del contribuyente en el que se leía “Compra-Venta de Cereales”. No se pudo establecer la capacidad operativa del contribuyente atento lo mencionado en el punto anterior, verificándose que cuenta sólo con un automóvil. Presentó ddjj sin movimiento en el IG y en el IVA por los períodos 2005 y 2006. Conforme consulta efectuada en las bases de datos del organismo para los períodos 10/2006 a 03/2007; y constancias de las retenciones sufridas en el IVA en ese período, el contribuyente no informó ni ingresó monto alguno por retenciones sufridas en los IG y en el IVA por las operaciones realizadas. Existen dos órdenes de intervención dispuestas por la AFIP en las cuales se lo visitó en 5 oportunidades y nunca se encontró el local abierto, como tampoco aportó documentación cuando fue notificado con fecha 06/06/2007. La fiscalización consideró conveniente la baja inmediata en el Registro Fiscal de Operadores de Granos (RG 1394).

Por dichas razones, la fiscalización concluyó que la falta de capacidad operativa, financiera, y económica para desarrollar la actividad, y la no localización del contribuyente, entre otras anomalías, impiden justificar que las operaciones de compra de cereales y legumbres hayan sido llevadas a cabo por los citados proveedores, no resultando los verdaderos beneficiarios de la operación.

VII.- Que corresponde señalar que el art. 12 de la ley del IVA (LIVA t.o. en 1997 y sus modif.) establece

que para que el crédito fiscal se genere deben configurarse los siguientes requisitos: a) que el crédito fiscal sea imputable al período fiscal que se liquida, b) que surja de una factura o documento equivalente, c) que se compute hasta el límite de aplicar el importe de la compra, importación, locación o prestación de servicio, la alícuota del impuesto, d) que se vincule con operaciones gravadas y, e) que *en todos los casos, …hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles....*

Teniendo en cuenta estas premisas, corresponde analizar los ajustes practicados en autos.

En relación al proveedor **RAÚL OSCAR HEREDIA**, debo puntualizar que la falsedad de un comprobante no puede sustentarse sólo en que el emisor declaró como domicilio fiscal un local de una galería comercial, o que no presentó declaraciones juradas, o lo hizo sin declarar movimientos, o no informó o ingresó montos en concepto de retenciones; ya que, en definitiva, son todas cuestiones ajenas a la responsabilidad del contribuyente comprador –aquí actor-. La impugnación del proveedor debe sustentarse en un elenco probatorio más amplio, es decir, en un conjunto de indicios concordantes que funden tal impugnación, por lo que **corresponde revocar el ajuste practicado en relación a este proveedor.**

Respecto del proveedor **HOCSMAN CEREALES SRL**, de la lectura de la resolución apelada y de los a.a. relevados en el Considerando IV, se observa que el fisco constató –en principio- que las facturas emitidas a su nombre no merecen fe alguna, toda vez que según los indicios claros, precisos y concordantes que recabó, éste no pudo realizar operación alguna, impugnándose, en consecuencia, el crédito fiscal computado procedente de dichos documentos.

Como es sabido, en la etapa de revisión del acto, la carga impugnatoria se desplaza al contribuyente o responsable. En efecto, corresponde a la recurrente acreditar fehacientemente -cfme. art. 377 del CPCCN- que fue con Hocsman Cereales SRL con quien operó y no con terceros desconocidos, motivo por el cual se analizará la prueba producida en autos.

Así, de la pericial contable producida en estas actuaciones obrante a fs. 132/158, surge que ambos peritos estuvieron de acuerdo en que existen registros predatados en relación a su fecha de rúbrica, se listaron cartas de porte en el Anexo Punto 8, pero no se las pudo asociar a cada una de las facturas emitidas. Dichas cartas de porte pueden demostrar la verdadera existencia de la operación de compra, cuestión no controvertida en autos, pero resultan insuficientes para demostrar que fue Hocsman Cereales SRL la verdadera vendedora de los bienes.

A idéntica conclusión se arriba al analizar el resto de la pericial contable. En efecto, para responder a la pregunta de si surgen de los registros contables las operaciones de venta de harina de soja y aceite de soja, llevadas a cabo en el mercado interno a partir de la compra de los insumos cuyos créditos fiscales se impugnaron, el contador designado a propuesta del fisco -luego de indicar los libros que tuvo en cuenta para responder la pregunta- indicó que "*No es posible efectuar una correspondencia entre cada compra y venta registrada por la actora. Sin perjuicio de ello, contablemente las operaciones de venta en su conjunto para el ejercicio cerrado al 31 de marzo de 2008 concuerdan con los valores de compras de toneladas de soja para los mismos períodos (si se considera una merma del 10% como consecuencia del proceso de transformación en harina y aceite de soja según surge de la propuesta de trabajo suscripta por Molinos Rio de la Plata SA que se nos exhibiera), lo cual se ve reflejado en la planilla denominada punto 10) Resumen de operaciones de soja en el ejercicio 31/03/2008"*, destacando que no fue objeto de análisis la materialidad de las operaciones, sino el reflejo contable que surge a partir de los libros compulsados. Por

su parte, el contador designado a propuesta de la actora, afirmó que pudo determinar las operaciones de venta de harina de soja y aceite de soja, llevadas a cabo en el mercado interno a la empresa Molinos Río de la Plata SA, para el ejercicio cerrado al 31/03/2008, y que surge del sistema contable y que concuerda con las compras de las toneladas de soja en dichos períodos, el cual surge de las 4 planillas adjuntas en el punto 10) Compras de soja del ejercicio 31/03/2008 con una merma del 10% producto del proceso para su transformación en harina y aceite de soja, respectivamente, incluyendo las compras de los insumos cuyos créditos fiscales el fisco impugna. Aclaró que el comprador de dichos productos es el mismo que realiza la transformación de la soja en aceite y harina de soja (fasón), reflejada en la planilla "Punto 10) Procesamiento de soja en el ejercicio al 31/03/2008" (fs. 151). En la planilla denominada "Punto 10) Resumen de operaciones de soja en el ejercicio al 31/03/2008" (fs. 153), se expone un cuadro comparativo entre las toneladas de soja compradas, las procesadas, y las ventas de aceites y harina de soja en dicho ejercicio, con lo cual -a criterio de dicho profesional- *no quedan dudas de que todas las compras que surgen por las operaciones que se impugnan fueron destinadas a la venta en el mercado interno de soja en aceite y harina de soja.* Por su parte, a fs. 160 la representante fiscal impugnó la respuesta brindada por el perito de la actora al punto 10, en tanto entendió que realizó afirmaciones infundadas sin realizar un análisis global que comprenda la materialidad de las operaciones, por lo que no puede concluir que *"... no quedan dudas de que todas las compras que surgen por las operaciones que se impugnan han sido destinadas a la venta en el mercado interno."*. La actora al contestar dicha impugnación, afirmó que como las operaciones comerciales cuyos créditos se discuten se refieren a las compras de soja realizadas a determinados proveedores locales, la pregunta 10) del cuestionario, requería verificar si surgen de los registros contables operaciones de venta de harina de soja y aceite de soja llevadas a cabo en el mercado interno a partir de la compra de los insumos cuyos créditos fiscales se impugnan. En este sentido, puntualizó que de la contabilidad -que no fue impugnada por el fisco-, surge que para realizar las operaciones de venta de harina y aceite de soja a Molinos Río de la Plata SA fue necesario que Cremer y Asociados SA contara con los insumos adquiridos a través de las operaciones impugnadas por el fisco.

Como se observa, todo lo detallado en el párrafo anterior resulta inocuo para dilucidar la cuestión debatida en estos autos, representada por la impugnación hecha por el fisco, esto es, que el proveedor que aparece en las facturas, no fue en realidad el verdadero vendedor de los bienes. Nótese que es objeto del presente sólo el ajuste en el IVA, no la deducción en el impuesto a las ganancias ni el impuesto especial a las salidas no documentadas, por lo que resultaba de fundamental interés la prueba que acredite que fue Hocsman Cereales SRL la que proveyó de los bienes a la actora, aspecto que –de los párrafos citados y del análisis de la prueba producida- no resulta acreditado con la prueba arrimada, por lo que **debe confirmarse el ajuste fiscal respecto de este proveedor**. En consecuencia, deviene inoficioso pronunciarme sobre el resto de los agravios planteados sobre este proveedor.

VIII. Que finalmente, y respecto de la solicitud de la actora de que se consideren las retenciones ingresadas respecto del ajuste confirmado, cabe destacar que si bien el fisco negó el hecho afirmado por la actora relativo a que había pagado un porcentaje importante del ajuste al haber ingresado las retenciones de IVA a las arcas fiscales, lo cierto es que al presentar el informe pericial no efectuó observación alguna respecto del punto pericial “6” de dicho dictamen que incluye la planilla adjunta obrante a fs. 136/138 en la que ambos peritos son contestes en afirmar que la suma (total) ingresada al fisco en concepto de retenciones practicadas fue de $480.061,82 cuando el ajuste (total) fue por $644.390,95. Tampoco mereció observación alguna este punto por parte del fisco nacional, al momento de impugnar con posterioridad dicho informe pericial.

En este sentido, debo señalar que la matriz técnica del IVA conduce a considerar a un mismo importe como conceptos distintos en función del sujeto del que se trate, pero un mismo impuesto. En efecto, el "crédito fiscal" de un sujeto inscripto (pagado junto al precio de compra), representa, a la vez, el "débito fiscal" de su proveedor inscripto (cobrado junto al precio de venta). El mecanismo de liquidación de impuesto contra impuesto consistente en detraer del "débito fiscal" (cobrado en la venta) el "crédito fiscal" (pagado en la compra), implica, de suyo, que el mismo importe represente impuesto (IVA) de ambos sujetos pero conceptos distintos; porque justamente tal detracción del crédito fiscal provoca un menor débito fiscal, es decir, un menor impuesto a ingresar al fisco (Fallos 308:673). La reiteración de esta modalidad a lo largo de la cadena comercial y sobre los sujetos inscriptos en el tributo, es lo que determina su característica propia de impuesto plurifásico no acumulativo. Este es el mecanismo creado por el legislador para que el impuesto recaiga en cada etapa y sujeto de la cadena comercial, pero incida económicamente sólo sobre el consumidor final del bien o servicio.

En tal inteligencia, al efectuarse una retención de IVA, el sujeto pagador retiene una porción del "débito fiscal" de su proveedor realizador del hecho imponible (consistente en la venta de un bien y/o servicio), que a la vez, es "crédito fiscal" de ese sujeto pagador/comprador, tal como dije anteriormente. Es decir, que la retención mantiene –en forma dual- esa misma naturaleza jurídico-conceptual a la que ya me referí. Continuando en el ejercicio interpretativo, si el sujeto pagador retiene e ingresa una retención de un proveedor que en la realidad no es tal, por no haber realizado el hecho imponible, pues no será entonces ni "débito fiscal" del proveedor (apócrifo), ni "crédito fiscal" del sujeto pagador, pero sí existirá un ingreso sin causa fuente por parte de este último en su rol de agente de retención; porque para que represente "crédito fiscal" debe ser simultáneamente "débito fiscal" de la etapa anterior, es decir, para aquel sujeto "realizador del hecho imponible" (cfme. art. 12 LIVA ya citado).

Por ello, clara y acertadamente la Corte expresó *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley del 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"* (Fallos 338:169, considerando 9. Subrayado propio).

Es que, en lo que respecta al IVA, la instrumentación del hecho imponible se realiza mediante la emisión del comprobante correspondiente. En efecto, a la vez que debe instrumentar el acto de venta (aspecto material u objetivo del hecho imponible), también debe identificar a su realizador (aspecto subjetivo del hecho imponible, cfme. las enseñanzas del Prof. Dino Jarach, *"Finanzas Públicas y Derecho Tributario"* Ed. Cangallo, pag. 385 y stes), cuándo fue realizado (aspecto temporal del hecho imponible) y dónde fue realizado (aspecto espacial del hecho imponible). En esta inteligencia, un comprobante que no identifica al verdadero realizador del hecho imponible, no puede dar derecho al cómputo del crédito fiscal, tal como lo ha dicho la Corte en el precedente citado, sobre la base de los claros términos del art. 12 de la ley del IVA. Mucho menos, claro, si además, no se realizó tal acto –venta del bien o servicio- que instrumenta dicho comprobante.

Por ello, la existencia de un comprobante apócrifo no genera “crédito fiscal” para el comprador, pero tampoco “débito fiscal” para el vendedor, porque aún en el caso que se trate de una operación real, el sujeto identificado en el comprobante no es el verdadero realizador del hecho imponible del IVA. Suponer en esos casos que la operación se encuentra alcanzada con el IVA y que el verdadero realizador del hecho imponible –oculto e innominado- es inscripto en el gravamen y, por ende, la retención efectuada es procedente como tal, representa un esquema presuncional sin fundamento legal. La ley del IVA no contiene una figura como la del actual art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias referido al “impuesto a las salidas no documentadas”.

Siguiendo en el análisis, ante la impugnación del “crédito fiscal” lo que el contribuyente ingresa -como consecuencia de ello- es un mayor “débito fiscal” por idéntico importe; en cuyo caso, de haber ingresado IVA -bajo el falaz concepto de retenciones- corresponde considerarlo como IVA propio, debiendo en consecuencia detraérselo del ajuste practicado por tal concepto. El razonamiento efectuado es posible por la característica de impuesto plurifásico no acumulativo del IVA. Es que, en definitiva, el IVA (débito fiscal) del verdadero proveedor oculto, lo termina ingresando la actora, al incrementarse su propio "débito fiscal" a consecuencia de no permitírsele computar el “crédito fiscal” de esas facturas.

En el particular caso de autos, entonces, existen ingresos efectuados por la actora bajo el concepto de retenciones del IVA que no son tales por carecer de causa/fuente (en sentido similar véase el dictamen de la Procuradora Fiscal ante la CSJN en el precedente de Fallos 344:277 in re “*Compañía Argentina de Granos S.A. c/ AFIP (DGI) s/ Contencioso*”). Ante ello, el fisco debió compensar dichos importes acreedores de la actora contra los importes deudores originados en el ajuste que aquí se discute, de conformidad con el penúltimo párrafo del art. 81 de la ley 11.683.

Finalmente, en lo que respecta a este punto, no desconozco el criterio de la CSJN en el precedente ya citado de Fallos 344:277 y su importancia institucional, pero el razonamiento expuesto en los párrafos que anteceden me convencen de apartarme de la doctrina allí fijada; sin perjuicio, además, de que la causa tratada por el Máximo Tribunal refería a una acción distinta de la de estos autos.

Ello así corresponde hacer lugar al agravio de la actora en este sentido y, por ende, ordenar al fisco que practique la correspondiente reliquidación del ajuste aquí confirmado.

En suma, corresponde **confirmar parcialmente el ajuste fiscal** en cuanto impugnó el crédito fiscal del IVA con origen en las operaciones realizadas con los proveedores mencionados ut supra, debiendo el ente fiscal compensar los importes acreedores de la actora ingresados con motivo de las retenciones efectuadas contra el saldo deudor originado en el presente ajuste confirmado.

El Dr. Vicchi y la Dra. Marmillon dijeron:

Que adhieren a los considerandos I a VI del voto del Vocal preopinante.

Que en lo que hace a las retenciones ingresadas habiéndose pronunciado al respecto nuestro Más Alto Tribunal, corresponde remitirse a la doctrina fijada en la causa “Compañía Argentina de Granos S.A. c/ AFIP” fallo del 11 de marzo de 2021 en cuanto sostuvo que los agentes de retención sólo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal (Fallos: 306:1548; 324:920). En consecuencia no habiendo probado la recurrente dicho presupuesto, corresponde rechazar el pedido efectuado por dicha parte con relación a su consideración respecto del saldo deudor del

ajuste que se confirma.

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

1) Confirmar parcialmente la resolución apelada. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

2) Ordenar al fisco para que en el término de 30 (treinta) días practique la reliquidación de los montos que deberá ingresar la recurrente ajustados a las pautas establecidas en la presente, esto es, detrayendo el ajuste practicado respecto del proveedor Raúl Oscar Heredia, debiendo entregarse los antecedentes administrativos de autos por el mismo término.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.12 14:17:28 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.13 10:50:05 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.31 15:41:52 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.31 15:41:53 -03:00