11797/2024

DAIMLER CHRYSLER ARGENTINA SA (HOY MERCEDES BENZ ARGENTINA SA) -TF 35761-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, a fs. 380/387vta. el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución nº 105/11, mediante la cual el Jefe de la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP -DGI había impugnado las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, correspondientes a los períodos fiscales comprendidos entre enero de 2005 y septiembre de 2007, determinado de oficio el crédito fiscal y como consecuencia de ello, dispuesto la reducción del saldo a favor del primer párrafo del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en 779.635,17 pesos. Impuso las costas a la actora, que resultó vencida.

De manera preliminar, examinó el planteo de nulidad formulado con fundamento en la utilización de “presunciones ilegales” para la determinación del ajuste. Expresó que del relevamiento de las actuaciones administrativas resultaba que se habían tenido en consideración los elementos jurídicos, formales y sustanciales pertinentes y que se habían cumplido los procedimientos para la emisión del acto, circunstancias que le habían permitido al contribuyente el debido ejercicio de su derecho de defensa.

En lo relativo al fondo de la cuestión, expresó que del informe final de inspección, así como de la resolución recurrida resultaba que la empresa se hallaba inscripta en la actividad “Fabricación de vehículos automotores”. En ese marco, habían sido examinadas las operaciones concertadas por la firma actora en los términos del régimen de canje de cereales previsto en el artículo 6 de la Resolución General AFIP n° 1394/02.

Relevó el esquema operativo que se había desarrollado en utilización del aludido régimen. En tal sentido, expresó que:

Fecha de firma: 21/08/2025
Alta en sistema: 22/08/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#39099561#466120345#20250807122628378

“-Entre MBA [Mercedes Benz Argentina S.A. –actual denominación de Daimler Chrysler Argentina S.A.] y el productor se conviene una permuta en la que MBA entrega una unidad automotor y el productor, cereales y/u oleaginosas por el mismo valor.

-El productor entrega los cereales en las instalaciones de LDC [Louis Dreyfus y Cía. Ltda.], haciéndolo por cuenta y orden de MBA.

-MBA entrega la unidad al productor haciéndolo a través de un concesionario, quien actúa como intermediario comisionista.

-MBA vende a LDC los cereales, procediendo ésta última empresa a acreditar el líquido producto en la cuenta bancaria de la empresa automotriz. MBA emite la correspondiente factura de venta de los cereales a nombre de LDC.

-Finalmente, el concesionario factura la comisión convenida, la que es cancelada por MBA a través de la cuenta de gestión.

-Con posterioridad, los productores realizan una cesión de la factura de venta de la unidad automotor a la concesionaria, la cual se encarga de comercializar los citados vehículos a los destinatarios finales”.

Refirió que el Fisco, en tales condiciones, había circularizado a los principales proveedores y decidido impugnar el crédito fiscal declarado por la firma actora sobre la base de múltiples objeciones vinculadas con los productores de cereal que adquirieron los vehículos y que enunció de manera detallada a fs. 382/385vta.

En resumidas cuentas, se reprochó en todos los casos que “…los proveedores impugnados no pudieron ser localizados en sus domicilios; no han acreditado suficiente capacidad operativa; no poseen bienes; existen declaraciones por parte de terceros no reconociendo las firmas u operaciones impugnadas; pese a que formalmente respecto de algunas presentaron las DDJJ, las mismas no guardan relación con las operaciones cuestionadas; no registran inscripción como empleador; generalmente no se registran pagos en el IVA; varios proveedores de los impugnados se encuentran relacionados -mismo contador, mismo domicilio, misma imprenta-; se encuentran excluidos del RFOG por inconducta fiscal; de las circularizaciones a los propietarios o directores de las firmas manifiestan no haber realizado las operaciones, etc.

Por ello, el fisco concluyó que los proveedores cuestionados en los presentes actuados no son más que figuras interpuestas para disminuir la carga fiscal que le correspondió soportar a

la apelante, al verse beneficiada por las particularidades del régimen establecido por la RG 1934/02".

Puso de manifiesto que en el caso se hallaba en discusión "…si la venta de cereales y/u oleaginosas efectuada por los proveedores cuestionados –a la vez compradores de los vehículos de la actora-, fue realizada efectivamente por tales sujetos o por terceros desconocidos".

Al respecto, expresó que con independencia de que se hubiera invocado la utilización del denominado "plan canje cereal", el punto en discusión se circunscribía a la dilucidación sobre la presunta facturación apócrifa de los proveedores cuestionados dado que el ajuste se había fundado en el desconocimiento del crédito fiscal originado en aquellas. Ello, toda vez que en el caso no se había propiciado un ajuste en el Impuesto a las Ganancias (deducción del gasto) ni en el Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas. Por ende, a su entender, resultaba irrelevante que se hubieran concertado las operaciones en el marco del aludido plan canje cereal ya que "…la existencia de facturación apócrifa no genera nunca derecho al cómputo del crédito fiscal con origen en ellas, más allá del régimen de que se trate".

Recordó las condiciones que, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deben cumplirse a fin de la pertinente generación del crédito fiscal; a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se liquida; b) que surja de la factura o documento equivalente válido; 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...".

Con cita del precedente de Fallos 338:169, considerando 9°, destacó 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".

Hizo hincapié en que la discusión no versaba sobre la existencia de las operaciones sino sobre quien las realizó efectivamente. En tales condiciones, expresó que le correspondía a la parte actora acreditar que los proveedores emisores de las facturas impugnadas fueron los verdaderos realizadores de los hechos imponibles, generadores del pretendido crédito fiscal.

En tales condiciones, refirió que la prueba pericial contable que se produjo en la causa únicamente daba cuenta de la debida instrumentación formal de las operaciones, "…pero no aporta ningún dato relevante que resulte demostrativo de que fueron efectivamente los proveedores y no otros los que realizaron las operaciones". Asimismo, y en punto a la prueba informativa, que consistió en la respuesta aportada por Louis Dreyfus y Cía Ltda. mediante la cual convalidó su intervención en la operatoria vinculada con el "plan canje cereal" por la cual cobró una comisión por la prestación del servicio de administración a la firma actora, entendió que no resultaba determinante a los fines de establecer que efectivamente fueron los proveedores emisores de las facturas los reales vendedores de los cereales a la actora.

Destacó que resultaba llamativo que la firma actora, que presumiblemente "…tuvo más contacto y pudo haber conocido mejor a quien llevaba a cabo la operatoria, ya que no sólo recibió de éstos las facturas de venta del cereal y el cereal (si bien entregado directamente a LDC), sino que además, les emitió las facturas por la compra de los vehículos, y como si fuera poco, en muchos casos dichos vehículos terminaron en las agencias concesionarias exclusivas de la apelante" no haya ofrecido ninguna prueba tendiente a ubicar a tales sujetos "…con el fin de que declaren, testifiquen, aporten documentación o elementos, reconozcan haber sido ellos los verdaderos proveedores, etc (…) Ni siquiera ofreció informativa a sus concesionarias para que aporten elementos vinculados a ellos".

Por tales consideraciones, decidió confirmar la resolución n° 105/2011, con costas.

II.- Que, contra esa sentencia la parte actora apeló y expresó agravios a fs. 404/413, los que fueron replicados a fs. 440/446vta.

La apelante sostiene, en primer término, que el Tribunal Fiscal no efectuó un debido análisis de su planteo vinculado con la utilización de "presunciones ilegales". Afirma que en el caso fue desconocido el crédito fiscal de la empresa relacionado con una serie de facturas sobre la base de una "'cadena de presunciones' y esto es ilegal".

Posteriormente, afirma que la prueba pericial fue examinada de manera superficial e incompleta. Insiste en que la veracidad de las operaciones concertadas resulta de los términos de ese informe que, por lo demás, no fue impugnado por el Fisco.

De igual manera, considera que se examinó indebidamente el resultado de la prueba informativa producida en autos. Al respecto, expresa que el reconocimiento de la intervención en el negocio por parte de Louis Dreyfus y Cía. Ltda. implicó la convalidación de su actuación en la recepción del cereal, en la confección del certificado de depósito a cuyo fin individualizó a quienes le hicieron la entrega de esa mercadería y que, dado el renombre de dicha empresa, es irrazonable sostener que aquella hubiera recibido cereales que no provinieran de los proveedores que resultaron impugnados. En idéntico sentido, afirma que la respuesta aportada por la ONCCA también pone de manifiesto que las operaciones de canje fueron concertadas con los proveedores indicados, en las fechas y por las cantidades reflejadas en las cuestionadas facturas.

Se agravia además de que la sentencia se haya fundado en hechos que considera no probados. En tal sentido, expresa que la afirmación de que su parte debió tener un contacto más cercano o conocido mejor a los proveedores constituye una conjetura y/o una especulación no probada en autos.

En diferente orden de ideas, considera que la atribución de la carga de demostrar que las operaciones cuestionadas no fueron documentadas por “interpósitas personas”, constituye una “prueba diabólica” ya que le impone la obligación de que “…indague, opine, fundamente y/o pruebe si los proveedores fueron localizados en sus domicilios, o si poseen o no bienes, si presentaron declaraciones juradas, si registran o no pagos en el IVA, o si tienen el mismo contador, o domicilio o imprenta, o respecto de sus supuestas inconductas fiscales, entre otras muchas cuestiones”.

Cita lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa B. 841. XLVI. “Bildown S.A. c/ c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario”, del 27 de diciembre de 2011, en punto a que no es aceptable que el Fisco sea relevado de su deber inexcusable de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad a un tercero, en este caso, a su parte.

Finalmente, considera que tampoco puede ser cuestionado por “…hechos anteriores y/o posteriores al nacimiento del hecho imponible, que nada tienen que ver con el artículo 12 de la ley del IVA y el momento a considerar a efectos de aplicar su último párrafo”.

III.- Que, en primer término, cabe rechazar los agravios de la parte actora tendientes a cuestionar que, en el caso, no se

examinaron los planteos vinculados con que la determinación tributaria habría sido efectuada sobre la base de “presunciones ilegales”. A contrario de lo expresado por dicha parte, en el caso no se trató de una determinación efectuada sobre base presunta como parece sugerir a fs. 407 y vta.

En tales condiciones, y en orden a las objeciones que propone esa parte con respecto a que el desconocimiento del crédito fiscal se fundó en una “cadena de presunciones” que considera ilegales, cabe destacar que, por el contrario, no se advierte arbitrariedad en la valoración de las circunstancias constatadas en relación con la emisión de las facturas por parte de los proveedores que se reputaron apócrifos, ya que el organismo fiscal se basó en una serie de indicios graves, serios y concordantes que apuntan a que las operaciones en cuestión no pudieron haber dado lugar al crédito fiscal pretendido por el contribuyente.

En consecuencia, las objeciones que señala en este sentido deben ser rechazadas tal como expuso el Tribunal Fiscal en el considerando V.

IV.- Que, por lo demás, los agravios expuestos por la parte actora en lo relativo al fondo de la cuestión debatida remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86, inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad invocada (cfr. Fallos 300:985, 305:2261, F. 454.XLVI ROR “Forexcambio S.A. (TF 27.070-I) c/DGI”, considerando 8; CNAp. en lo Cont. Adm. Fed. , Sala IV "La Rueca Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I" del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006).

En tal sentido, el Tribunal Fiscal puso de manifiesto de manera detallada las deficiencias y las irregularidades detectadas respecto de cada uno de los proveedores considerados apócrifos, cuyas facturas fueron impugnadas y concluyó que las demás pruebas reunidas en autos, no resultaban suficientes para afirmar que dichos sujetos hayan sido los verdaderos vendedores del cereal.

Al respecto, y tal como lo sostuvo el Tribunal Fiscal, la prueba incorporada a la causa no aportó argumentos que permitan concluir que, a contrario de lo sostenido por el organismo fiscal, los proveedores hayan sido quienes efectivamente vendieron el cereal.

Además, tanto la prueba pericial contable como la prueba informativa incorporadas a la causa aportaron verosimilitud en lo relativo a la efectiva entrega del cereal en el depósito de Louis Dreyfus y

Cía. Ltda. pero no modificaron la circunstancia reprochada por el Fisco en sede administrativa vinculada con la falta de claridad respecto de si el cereal efectivamente pudo haber sido legítimamente vendido por los proveedores cuestionados. En tal sentido, las múltiples objeciones que se señalaron respecto de cada uno de ellos, que fueron pormenorizadamente detalladas en sede administrativa y por el Tribunal Fiscal, no se ven alteradas por las pruebas cumplidas en autos ya que únicamente se dirigieron a validar formalmente tales documentos, su registración contable y la entrega convenida en el depósito de la firma Louis Dreyfus y Cía. Ltda. pero resultan insuficientes para demostrar que los proveedores hayan sido los verdaderos vendedores del cereal.

Por lo demás, el apelante afirma que se le atribuyó la responsabilidad de tener que acreditar que los proveedores intervinientes no actuaron como “interpósita persona”, lo que afirma constituye la prueba de un hecho negativo mas no formula consideraciones respecto de los incontables reproches formulados por el Fisco y que fueron examinados por el Tribunal Fiscal. Concretamente, en orden a la circunstancia de no habérselos podido ubicar en los domicilios denunciados, a la falta de capacidad operativa, al desconocimiento de las firmas o bien de las operaciones por parte de terceros, a la falta de titularidad de inmuebles destinados a la producción del cereal o bien la falta de celebración de contratos de arrendamiento de terrenos con tal destino, a la exclusión de aquellos del Registro Fiscal de Operadores de Granos, entre otros.

En sentido concordante con lo procedentemente expuesto se pronunció la Sala I de esta Cámara en la causa sustancialmente análoga, nº 16.173/23, caratulada “Daimler Chrysler Argentina SA (TF 33483-A) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 5 de octubre de 2023. Allí se expresó que “...los elementos colectados permiten tener por acreditada la falta de vinculación entre la documentación que respalda las operaciones efectuadas y los sujetos que figuran en ellas. En otras palabras, las irregularidades detectadas con relación a los proveedores que figuran en las facturas no permiten identificar al verdadero vendedor de los granos”.

Finalmente, cabe señalar que en el último párrafo el 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 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...". Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en la causa CSJ 685/2013 (49 -F)/CS1 R.O. “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI”, del 10 de marzo de 2015 que *“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”.* (cfr. en igual sentido, CSJ 119/2013 (49-A) R.O. “ADM Argentina S.A. c/EN-AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 (DV DyR2) s/Dirección General Impositiva” del 10 de marzo de 2015, S.31.XLVII. R.O. “Stop Car S.A. (TF 26.815-I) c/DGI” del 31 de agosto de 2013, esta Sala en la causa “Agrocopios Junín S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, expediente n° 38971/2014, del 31 de marzo de 2015 y “Intergran S.A. c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, expediente n° 6331/2014, del 30 de junio de 2015, entre muchos otros).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios, con costas (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese, y devuélvanse.

Jorge F. Alemany Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 21/08/2025
Alta en sistema: 22/08/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#39099561#466120345#20250807122628378