CAF 43626/2023 PILLADO CEREALES SRL (TF 37534-I) C/DGI S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, marzo de 2024

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 261/267, **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó,** con costas, las resoluciones de la AFIP-DGI mediante las cuales se habían determinado de oficio las obligaciones fiscales de la actora en el IVA por los períodos 1/2009 a 4/2010, con más intereses y multa por defraudación.

Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

a) En primer lugar, recordó que las presentes actuaciones tenían su origen en la fiscalización efectuada en el Operativo de granos 2010, a los efectos de impugnar los créditos fiscales presuntamente apócrifos o sin capacidad operativa de los terceros proveedores.

b) Según el informe final de inspección, obrante a fs. 38/77 de las actuaciones administrativas, la actora se encuentra inscripta y desarrolla principalmente la actividad de venta al por mayor en comisión o consignación de cereales.

c) Los ajustes efectuados en el IVA se refieren a los proveedores Infuagro SA, Rifomar SA, Agronuevo Cereales SA, Pirica Cereales SRL, Cavina Raúl Antonio, Roca Cereales SA, Pro-Gran SRL, respecto de distintas irregularidades señaladas en las actuaciones administrativas y en virtud de las cuales el organismo recaudador procedió a impugnar el crédito fiscal.

d) En cuanto al ajuste por facturación presuntamente apócrifa, que generó la impugnación del crédito fiscal computado en el IVA, era criterio de ese organismo que, de la economía propia del impuesto al valor agregado, surgía la doctrina de la “concurrencia” de los elementos material-formal del crédito fiscal. En efecto, para que dicho crédito revistiera la calidad de computable es menester la concurrencia de los aspectos material (existencia de la operación que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto cuando correspondiere por expresa disposición legal). Ello significaba que no resultaba ajustado a derecho el cómputo del crédito fiscal por el solo hecho de la facturación, toda vez que esta última debía ser por las operaciones que se describían, no teniendo *per se* la factura entidad suficiente para generar dicho crédito. En análogo sentido se había expedido la Corte Suprema de Justicia en la causa “Industrias Electrónicas Radio Serra SA”, del 678/91 (Fallos 314: 745).

e) De la mera lectura de los indicios colectados por la inspección surge que la impugnación efectuada por el organismo fiscal respecto de los proveedores observados en el IVA, en principio, se encuentra debidamente fundamentada por indicios “graves, precisos y concordantes” que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones cuestionadas, tal como fueron presentadas.

f) La prueba pericial contable se ha limitado a analizar los libros y registros de la actora, los que no habían sido cuestionados por la fiscalización en cuanto a su forma sino con relación a la materia allí declarada por las inconsistencias detectadas al investigar cómo se dieron las operaciones en la realidad de los hechos, por lo que resulta infructuosa para la solución del caso.

g) En virtud de lo expuesto, al no haberse arrimado elementos de convicción que permitieran acreditar la correspondencia de las operaciones impugnadas con los proveedores cuestionados, no resultaba procedente el cómputo de crédito fiscal alguno, por lo que correspondía confirmar los ajustes proyectados.

h) Con relación a la sanción de defraudación, consideró que se apreciaba una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que, más allá de encontrarse acreditada vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al organismo recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor.

i) No obstante ello, sobre el quantum de la multa, considerando que no surgía de las actuaciones que la actora tuviera antecedentes administrativos, se estimaba procedente reducirla al mínimo legal previsto en el art. 46 de la ley 11.683.

2º) Que **la actora apela** dicha sentencia y expresa agravios a fs. 292/308, cuyo traslado es contestado a fs. 340/349vta.

Sostiene que el Tribunal omitió la valoración de las pruebas y demás constancias reunidas en la causa por su parte, limitándose a realizar una exposición de meras premisas dogmáticas.

Señala que no se ponderó la prueba documental, que acredita que todos los proveedores cuestionados se hallaban inscriptos en el Registro de Proveedores de Granos al momento de llevar a cabo las operaciones, como que su parte cumplió con el obrar diligente que le correspondía como comprador de consultar al mentado Registro.

En tal sentido, acompañó escritura nº 100 por la cual se constata la impresión de pantalla de AFIP/DGI, Registro Fiscal de Operadores de Granos, de las empresas proveedoras en cuestión.

CAF 43626/2023 PILLADO CEREALES SRL (TF 37534-I) C/DGI S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Expone que el organismo jurisdiccional realiza una interpretación arbitraria y sin fundamento de la prueba pericial producida en sede administrativa, en tanto trae a colación sólo los puntos de pericia que refieren a la formalidad de los comprobantes, omitiendo referirse a que los expertos han concluido que se han realizado pagos por transferencia electrónica y que en todos los casos en los comprobantes originales se encuentran identificados los beneficiarios, lo cual permite tener por acreditado el circuito financiero de las operaciones, requisito indispensable para que se consideren existentes y reales las compraventas declaradas generadoras del crédito fiscal cuestionado.

Afirma que el ajuste del Fisco cuestiona la validez de las operaciones llevadas a cabo con los proveedores sobre la base de que carecerían de capacidad contributiva, **situación que excede a su parte**, que sólo es responsable de acreditar la existencia de las operaciones realizadas, lo que queda demostrado con la prueba arrimada, habiéndose demostrado fehacientemente el circuito de las operaciones. En cuanto a la multa, afirma que no se encuentra acreditado el elemento subjetivo y, además, que la aplicación de una sanción sobre la base de presunciones, como en el caso, es violatoria de las garantías constitucionales contenidas en el art. 18 de la Constitución Nacional.

A fs. 325 apela los honorarios regulados a los letrados del Fisco, por altos y a fs. 328 éstos apelan por bajos, respectivamente.

3º) Que, previo a examinar los agravios traídos a conocimiento de la Alzada, conviene recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la solución del caso (conf. Fallos: 310:1835; 324:3421; 326:2235; 331:2077, entre otros).

4º) Que, conforme surge de autos, la fiscalización actuante, después de efectuar las tareas pertinentes de verificación respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la actora, concluyó que existían serias irregularidades en los siguientes proveedores: Infuagro SA, Rifomar SA, Agronuevo Cereales SA, Pirica Cereales SRL, Cavina Raúl Antonio, Roca Cereales SA y Pro Gran SRL.

En efecto, las determinaciones tuvieron como hecho causal el impuesto omitido de ingresar en virtud de haberse computado crédito fiscal derivado de operaciones de compra de cereales y/u oleaginosas, las cuales habrían sido realizadas con proveedores presuntamente apócrifos.

Al ser ello así, se procedió a impugnar los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas del IVA, períodos enero 2009 a abril de 2010 emergentes de las facturas en cuestión.

El ente recaudador, si bien reconoció la existencia de las compras, consideró que ellas no habían sido efectuadas por los sujetos a cuyo nombre se documentó.

Al respecto, se detectaron las siguientes irregularidades:

1) **Infuagro SA**: según lo constatado por la fiscalización, la inexistencia del proveedor se encuentra acreditada con los elementos de prueba reunidos. A saber: no posee bienes inmuebles ni muebles, no se ubicó a ninguna persona en el domicilio fiscal. La fiscalización no pudo ubicar a ningún integrante de la firma. Se constató que realizó presentaciones en el IVA hasta abril 2009 por montos muy significativos tanto en créditos como en débitos, generando saldos a favor de gran cuantía. Asimismo, consta como titular de la mayoría de las cuentas bancarias que posee el Sr. Licari, que aparece como prestanombre en los registros del organismo y es titular de las cuentas bancarias de Rifomar, otro proveedor cuestionado. En cuanto al circuito del cereal, con los datos de la carta de porte se circularizó a catorce de los transportes involucrados, los cuales, en su mayoría, manifestaron que no realizaron viajes para la actora.
2) **Rifomar SA**: se encuentra excluido del Registro Fiscal de Operadores de Granos establecido en la RG 2300, desde el 20/7/09. Asimismo, surge que posee presentaciones en el IVA y el régimen SICORE hasta mayo 2009, y que no posee propiedades ni automotores de su titularidad. No se pudo ubicar a nadie en las oficinas. Los transportistas manifestaron no haber realizado viajes ni conocer a dicha empresa.
3) **Agronuevo Cereales SA**: no se pudo ubicar en el domicilio fiscal. Atento el cambio de domicilio de la empresa, los funcionarios de AFIP se presentaron en el nuevo siendo atendidos por una persona que dijo no pertenecer a dicha empresa y que sólo realizaba trabajos de traducción. Se encuentra incluida en la base E- Apoc desde el 20/1/09 con irregularidades en la cadena de comercialización. Se circularizó a las empresas de transporte involucradas de las cuales cuatro manifestaron nunca haber realizado los viajes en tanto otras afirmaron no haber efectuado esos traslados con sus camiones.
4) **Pirica Cereales SRL**: el proveedor no pudo ser ubicado en su domicilio fiscal, ni legal. No cuenta con bienes inmuebles o bienes registrables. Respecto del circuito del cereal no se obtuvo información. A partir del 27/7/2010 se encuentra incluida en la base E- Apoc. En el acto determinativo se detallan todas las irregularidades detectadas por la inspección, destacándose que de la documentación obrante en las actuaciones administrativas surge que se trata de una empresa sin capacidad operativa, económica y financiera para realizar la actividad de venta de cereales (ver fs. 41/5 de autos).

5) **Cavina Raúl Antonio**: personal de AFIP concurrió al domicilio alternativo de dicho contribuyente y fue atendido por su esposa, quien manifestó que desconocía el paradero de su marido y que éste se encontraría en la localidad de Guampecha, provincia de Santiago del Estero, No obstante ello, personal fiscalizador se presentó en la comisaría de Inriville y allí se informó que residía habitualmente en dicha localidad. Surge asimismo que dicho contribuyente se encuentra incluido en la base E-Apoc desde el 31/7/2009. No se pudo obtener la carta de porte relacionada a la entrega del cereal, además, carece de aptitud operativa, económica y financiera para realizar las operaciones instrumentadas, actuando como un prestanombre en el mercado.
6) **Roca Cereales SA**: la sociedad no pudo ser ubicada en su domicilio fiscal, ni en otros alternativos. No cuenta con bienes muebles ni inmuebles. Con los datos que surgían de las cartas de porte se procedió a visitar a seis transportistas involucrados, quienes manifestaron no haber realizado dicho transporte. A fs. 54/56 de autos se detallan las irregularidades detectadas en el circuito de pago. Por todo ello se concluyó que se trataba de una usina de facturas sin capacidad económica y financiera para realizar las operaciones documentadas. La contribuyente se encuentra incluida en la base E-Apoc por irregularidades en la cadena de comerciaización.
7) **Pro –Gran SRL**: no posee capacidad operativa, económica y financiera existiendo elementos que así lo acreditan como que sólo ha declarado un empleado y los pagos efectuados en concepto de recursos de la Seguridad Social por el año 2010 no guardan relación con las ventas declaradas. El volumen de las supuestas operaciones del año 2010 no se condice con los montos acreditados en las cuentas bancarias. No posee bienes inmuebles o muebles registrables de su propiedad. Nunca funcionó en los domicilios denunciados. Con los datos de las cartas de porte se procedió a circularizar a los transportistas que manifestaron no haber realizado los viajes y no conocer a la empresa. Se detectaron irregularidades en el circuito de pago que fueron detalladas en el acto de determinación (específicamente fs. 62/4).

5º) Que por todo lo expuesto el Fisco concluyó que **"…nos encontramos frente a empresas insolventes y ficticias, sin la capacidad operativa, económica y financiera para realizar las mismas, por lo que corresponde confirmar los cargos formulados en la resolución de vista e impugnar el crédito fiscal computado, siendo importante destacar y/o indicar que conforme surge de la fiscalización llevada**

adelante –declaración de los transportistas- se acredita que el transporte del cereal no fue realizado por las empresas transportistas que figuran en las Cartas de Porte, como asimismo se constató con relación al circuito financiero que en varios de los proveedores los apoderados de la cuenta resultan ser la misma persona, y en otros casos los apoderados cobraban una comisión por cheques, demostrativo ello de la maniobra realizada por dichas empresas, que en todos los casos es idéntica, se reitera, demostrativo ello del fraude cometido, en un intento claro de evitar el pago del impuesto en su justa medida, mediante la utilización de "usinas de facturas apócrifas" (ver fs. 64).

6º) Que, la cuestión a resolver consiste en determinar si las operaciones realizadas por los proveedores a que se hizo referencia anteriormente fueron reales y, en su caso, si corresponde que se compute el crédito fiscal correspondiente.

7º) Que, sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que "*a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos, ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DG1", sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina S.A. c/ EN - AF1P - DG1 - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva", fallada en la misma fecha)*. (CSJN 848/2014 (50-M)/CS1, "***Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI - resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva***", sentencia del 25/8/2015, énfasis añadido).

En este mismo sentido, se ha pronunciado la Sala en reiteradas oportunidades, al sostener que, para la acreditación de la veracidad de las operaciones generadoras del crédito fiscal pretendido, se requiere ***demostrar la capacidad económica y operativa de los proveedores*** (cfr. causas 19848/2021 "*Blue Films SRL - TF 26745-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", sentencia del 27/09/2022; 17360/2021 "*Avital SA - TF 32754-I c/ DGI s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 24/02/2022, 10.193/2009 "*Cofco International Argentina SA. c/ EN – AFIP DGI resol 61/08 (dr2) s/DGI*", sentencia del 10/11/2020; 39748/2019 "*Juan Bautista Ricciardi e Hijos SA c/ DGI s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 17/12/2019; entre muchas otras).

8°) Que, teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial apuntado, cabe anticipar que los agravios incoados no resultan suficientes para enervar la decisión del Tribunal Fiscal.

Ello es así, en la medida en que el memorial de agravios no ha logrado desvirtuar las conclusiones del Fisco relativas a la falta de capacidad operativa y económica de los proveedores impugnados. En efecto, no puede perderse de vista que la cuestión central que aquí se debate no refiere a las formalidades de los comprobantes examinados ni al circuito económico de la operatoria llevada a cabo, sino a la concreta verificación de la aptitud de los sujetos para disponer de la mercadería que se dijo objeto de las respectivas transacciones comerciales y que habrían generado el derecho al cómputo de los créditos fiscales reclamados.

En efecto, la actora no desvirtuó las conclusiones del Fisco sobre la serie de inconsistencias detectadas con respecto a la actividad de los proveedores en cuestión.

Con respecto a la pericial producida en sede administrativa (fs. 480/624 del Cpo. Nº III de IVA), tal como lo señaló el organismo jurisdiccional y no fue rebatido debidamente por la recurrente, en este caso dicha prueba se ha limitado a analizar los libros y los registros de la actora que no han sido cuestionados por la fiscalización en cuanto a su forma sino con relación a la materia declarada, por las inconsistencias detectadas al investigar cómo se dieron las operaciones en la realidad de los hechos. Tal circunstancia no resulta irrelevante, toda vez que, en la especie, no se requiere del contribuyente la demostración del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de sus proveedores, sino la constatación de la efectiva realización de las operaciones por él denunciadas (cfr. en sentido similar, esta Sala, causa 32.804/2010 "*COFCO International Argentina S.A c/ EN – AFIP – DGI – RESOL 14/09 y Otros s/ Dirección General Impositiva*", considerando 9°, sentencia del 29/10/2019).

Lo mismo cabe decir del resto de las pruebas de informes por cuanto tampoco poseen la aptitud probatoria para acreditar la cuestionada capacidad, sin perjuicio de que demuestren la participación de los distintos tipos de agentes comerciales involucrados en las operaciones.

9°) Que, cabe destacar que la investigación efectuada por el Fisco *comprobó* no sólo los incumplimientos de los proveedores a sus deberes fiscales sino irregularidades que permitieron poner en duda la veracidad de las compras declaradas, habida cuenta de la ausencia de capacidad económica y de la carencia de estructura que le permitiera justificar el volumen de ventas declarado.

En suma, y bajo los parámetros expuestos, no se advierte que la actora haya podido rebatir los argumentos del Fisco, reiterados por el Tribunal Fiscal en punto a la ausencia de capacidad económica y operativa de los proveedores impugnados. Por tales motivos, corresponde confirmar el pronunciamiento apelado.

10) Que, en definitiva, la valoración del Tribunal Fiscal respecto de la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad.

Por ello, y por considerar que no hubo error en la apreciación de los hechos que se hizo en la sentencia apelada, corresponde rechazar los agravios de la actora pues, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos: 273: 205; 274:35; 276:311, entre otros).

Por todo lo expuesto corresponde desestimar el recurso de la actora y confirmar, en consecuencia, la sentencia apelada en cuanto a este punto.

11) Que, en relación con la cuestión atinente a la sanción por defraudación, la configuración del ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos:

a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito;

b- un error de la víctima del ilícito; y

c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

De manera tal que la figura tipificada en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento “intención”, según resulta de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

En el caso de autos, tal como surge del acto de condena, el Fisco consideró que el primer elemento integrante de la norma se encontraba comprobado atento a que las declaraciones juradas presentadas en forma engañosa se había materializado en liquidaciones del tributo que no se correspondían con la realidad, ello dado a que se habían computado créditos fiscales en forma improcedente, atento a ser inexistentes o falsamente documentados, lo cual disminuyó las obligaciones de la responsable a través de documentación apócrifa emitida por contribuyentes ficticios, sin la capacidad operativa, económica y financiera para haber realizado dichas operaciones. Por lo tanto, no cumplían con lo establecido por el art. 12 del IVA, ocasionando un perjuicio para el Fisco por el monto del impuesto evadido.

"Que comprobada la situación objetiva que es la consumación del daño a través del perjuicio sufrido por el Fisco, cabe señalar una serie de presunciones legales que permiten al juzgador presumir la intencionalidad del responsable. ...

"...Resulta manifiesta la contradicción existente entre los elementos documentales utilizados y las normas legales aplicables, por lo que, en virtud de las presunciones dispuestas por el art. 47 inc, a, b, y c, de la ley 11.683 y modif. debe considerarse configurada la conducta tendiente a producir declaraciones juradas engañosas previstas en el art. 46 del citado cuerpo legal", (confr. acto de condena obrante a fs. 138/142 vta.).

12) Que en el caso, el Fisco consideró que las maniobras detectadas habían sido el cómputo de costos fiscales improcedentes en el tributo y período de autos, originados en operaciones de compras a proveedores observados como apócrifos en la correspondiente determinación de oficio.

Pero la existencia de dicha conducta, comprensiva del elemento intencional, no puede inferirse solamente invocando el hecho de que la actora haya denunciado importes menores a los que correspondía.

En efecto, cabe recordar al respecto que "*en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente* (Fallos: 327:5345).

Ello es así, pues a las infracciones y sanciones tributarias le son aplicables las disposiciones del Código Penal salvo disposición expresa o implícita en contrario (cfr. esta Sala en la causa "Masa Argentina (TF 351681) c/ DGI, sent. del 13/2/14; Felipe SA (TF 35355) c/ DGI, sent. del 4/2/14 y "Cargo Services SRL c/ DGI" sent. del 21/11/13, entre otros).

Por lo tanto, y toda vez que no surgen de autos otros elementos a fin de acreditar la existencia de dolo distintos a los tomados en cuenta para determinar de oficio los tributos, corresponde en este punto hacer lugar a los agravios de la actora, dejar sin efecto la sanción impuesta y reencuadrarla en los términos del art. 45 de la ley 11.683, fijando su monto en el mínimo legal entonces vigente.

13) Que, en cuanto a la imposición de costas de ambas instancias, cabe fijarlas por su orden en atención a la forma en que se resuelve.

Por lo expuesto se deja sin efecto la regulación de honorarios.

14) Que, en cuanto a la liquidación y pago de la tasa efectuado por la actora, dése vista al Representante del Fisco a fin de que se expida, por encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, *in fine*, de la acordada 20/92.

En función de lo indicado, **SE RESUELVE**: desestimar parcialmente la apelación de la actora y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada, excepto en cuanto a la multa, que se recalifica en el art. 45 de la ley 11.683, de conformidad con lo previsto en el considerando 12, con costas en ambas instancias por su orden en atención a la forma en que se decide (art. 68, segunda parte del CPCCN). Déjese sin efecto la regulación de honorarios efectuada.

Regístrese, notifíquese, remítase al Representante del Fisco a los fines indicados en el considerando 14, y oportunamente devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 05/03/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38414270#402547996#20240305090251152