

*CEREALFA S.A. c. DGI*

**Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo  
Federal, sala III**

**07/02/2013**

**Fecha:** 07/02/2013

**Cita online:** AR/JUR/960/2013

**Hechos**

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución del Fisco que había practicado un ajuste en el Impuesto al Valor Agregado a un contribuyente, al considerar que no se acreditó la existencia de las operaciones comerciales con el proveedor, siendo las facturas apócrifas. Contra dicha decisión, el contribuyente dedujo recurso de apelación. La Cámara resolvió revocar la sentencia cuestionada.

1 - El ajuste en el Impuesto al Valor Agregado practicado por el Fisco a un contribuyente, debe revocarse, pues las irregularidades detectadas por el ente recaudador, referidas exclusivamente a la falta de regularidad fiscal del proveedor y a la falta de acreditación de su capacidad económica, resultan totalmente ajenas al ámbito de control del contribuyente y exceden el margen de prudencia y buena fe que deben regir las relaciones comerciales, a la vez que no permiten inferir la inexistencia de las operaciones comerciales, respecto de los cuales se ha demostrado la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo.

2 - Quien adquiere un insumo para sus procesos industriales no tiene la carga de investigar si su proveedor cuenta con la capacidad económica para producir los bienes que le está proveyendo, pues la entrega de dichos insumos hace presumir dicha capacidad, ni tampoco debe indagar si el proveedor se encuentra debidamente ante la AFIP y si ha presentado declaraciones juradas, pues el pago contra facturas que, pese a ser apócrifas, evidenciaban contar con los recaudos formales exigibles, hace presumir dicha cumplimentación con los deberes fiscales.

---

**2ª Instancia.** — Buenos Aires, febrero 7 de 2013.

Vistos: para resolver los autos “Cerealfa S.A. (TF 23993-I) c/ DGI”, Expte. 22.890/2012, venidos en recurso; y Considerando:

I. La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (“TFN”) de fs. 503/508 rechazó el recurso de apelación interpuesto por Cereal fa S.A. a fs. 42/55 y, en consecuencia, confirmó la resolución 204/2004 del 21/09/2004 de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI (fs. 19/39). La sentencia impuso las costas a la actora en su carácter de vencida.

En sus fundamentos la sentencia sostuvo que: (i) no se acreditó la existencia de las operaciones correspondientes a la adquisición de expeller de carne para la elaboración de harina de carne, por lo que correspondía confirmar los ajustes realizados por la resolución 204/2004 en concepto de saldos adeudados de IVA; (ii) ello, en atención a que, entre otros elementos, las facturas eran apócrifas y no se había acreditado la capacidad económica del proveedor; y (iii) finalmente, la resolución 204/2004 había correctamente tenido por acreditados los presupuestos para la aplicación de la multa de los arts. 46 y 47, inc. “b”, de la ley 11.683.

II. Cerealfa S.A. apeló la sentencia del TFN a fs. 509 y expresó agravios a fs. 514/525, siendo concedida la apelación a fs. 513. En las líneas generales de su apelación, Cerealfa S.A. sostuvo que: (i) la sentencia del TFN interpretó que Cerealfa S.A. tenía la carga de acreditar la capacidad económica de su proveedor, lo que no estaba exigido por ninguna norma; (ii) la sentencia del TFN valoró arbitrariamente la prueba producida en torno a la existencia de las operaciones cuestionadas; y (iii) a todo evento, no se había acreditado el dolo necesario para imponer la multa del art. 46 y del art. 47, inc. b, de la ley 11.683.

La AFIP-DGI contestó los agravios a fs. 527/531, sosteniendo que (i) la sentencia del TFN no había incurrido en vicio alguno de arbitrariedad; y (ii) se habían acreditado los elementos requeridos por el art. 47, inc. “b”, de la ley 11.683, para tener por presunto el dolo necesario para configurar la infracción del art. 46.

III. Con respecto a los antecedentes del caso, es preciso señalar que la resolución 204/2004 del 21/09/2004 de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGA impugnó las declaraciones juradas de IVA de Cerealfa S.A. correspondientes a los períodos 07/99 a 01/01. Ello así, por entender que no se había acreditado que diversas operaciones de adquisición de expeller de carne para la elaboración de harina de carne hubiesen sido realizadas con el proveedor Campomax de Favio Estévez, como se sostenía en dichas declaraciones juradas. En consecuencia, la resolución 204/2004 realizó ajustes por los montos de \$ 99.717,11 y de \$ 163.133,31.- en concepto de capital e intereses del IVA adeudados, respectivamente, por los períodos involucrados; al mismo tiempo, impuso la multa del art. 46 y art. 47, inc. b,

de la ley 11.683 por un total de \$ 299.151,33.- equivalente a tres veces el importe impago.

IV. Entrando al análisis de los agravios de la actora, cabe señalar que no se encuentra discutido en; autos que las facturas en que se respaldaron las operaciones con el proveedor Campomax de Favio Estévez fueron apócrifas. En efecto, como señala la resolución 204/2004 de la AFIP — DGI, las investigaciones con las imprentas involucradas determinaron que éstas no habían impreso los talonarios involucrados y que la clave de autorización de impresión (CAI) allí señalada era inválida (cfr. fs. 27/29 y constancias allí citadas).

En consecuencia, la cuestión principal de autos radica en determinar si Cerealfa S.A. acreditó de forma suficiente, por otros medios, la realización de las operaciones cuestionadas, de modo que su cómputo del crédito fiscal sea admisible. Ello, con base en el art. 41 de la RG 100/1998, que establece que:

“No serán considerados válidos a los efectos del cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarlos de interés para el comprador, locatario o prestatario, según lo prescripto por el artículo 34 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, ello sin perjuicio de las sanciones establecidas en el artículo 40 de la precitada Ley, los comprobantes indicados en los incisos a), b) y c) del artículo 1° que no contengan los siguientes datos: a) Respecto del emisor: 1. Apellido y nombres o razón social. 2. Domicilio comercial. 3. Categorización respecto del impuesto al valor agregado. 4. Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T). b) Respecto del comprobante: I. Fecha de emisión. 2. Numeración, conforme a lo dispuesto en el Punto 1.3. del artículo 6° de la Resolución General N° 3.419 (DGI), sus complementarias y modificatorias. 3. Código de autorización de impresión. 4. Fecha de vencimiento.

[...]

“A su vez, los responsables que pretendan que se les reconozca el cómputo de los conceptos invalidados mencionados en el primer párrafo, deberán acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados”.

Cabe recordar que dicha norma reglamenta la regla establecida por el art. siguiente al art. 33 de la ley 11.683, que establece que “Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos”, así como la establecida por el art. 34 de la misma ley, que faculta al Poder. Ejecutivo a “condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la

utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados. Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33”. En base a tales normas, ante el cuestionamiento realizado por la AFIP – DGI y la constatación de la invalidez de las facturas, correspondía a Cerealfa S.A. acreditar la realidad Táctica de las operaciones sustentadas en las facturas apócrifas señaladas.

V. Bajo tales premisas, corresponde proceder a ponderar la prueba producida en autos por Cerealfa S.A. en torno a “la existencia de las operaciones cuestionadas.

Al respecto, se ha acreditado en autos que: (i) el proveedor Favio Estévez existía, y que su domicilio fiscal existía (cfr. fs. 26/27 y constancias allí citadas); (ii) los insumos (expeller de carne) fueron efectivamente adquiridos, entregados e incorporados al proceso productivo (elaboración de harina de carne) de Cerealfa S.A. (cfr. fs. 28 y constancias allí citadas); (iii) el pago por dichos insumos fue realizado por Cerealfa S.A. mediante numerosos cheques a favor de Favio Estévez que fueron depositados por éste en su cuenta bancaria (cfr. resúmenes de la cuenta corriente a fs. 98/338, y también anexo “Circularización Favio Estévez” del expediente administrativo, de donde surge que las firmas coinciden); (iv) la AFIP — DGI reconoció en la resolución 204/2004 que “no se encuentra en discusión en estas actuaciones que la encartada haya adquirido expeller de carne para la elaboración de harina de carne”, sino que “lo que se encuentra en litigio es que los mismos hayan sido adquiridos necesariamente al Sr. Estévez” (fs. 30); (v) adicionalmente la AFIP — DGI realizó un similar reconocimiento tácito de la existencia de las operaciones de adquisición de los insumos al no impugnar la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente y considerar en su informe de inspección que “no correspondería la impugnación del gasto ni la figura de salidas no documentadas, ya que más allá de la instrumentación de la operación, las, compras de estas materias primas fueron necesarias para la elaboración de los productos vendidos” (cfr. fs. 793 del cuerpo N° 4 “IVA” del expediente administrativo); y (vi) el precio pagado por Cerealfa S.A. por los insumos fue similar al precio pagado en similares operaciones en plaza (cfr. punto 10 de la pericia contable a fs. 398).

Tales elementos fácticos tienden a sustentar la posición de Cerealfa S.A. en cuanto a la efectiva existencia de las operaciones impugnadas. Ahora bien, la AFIP — DGI ha señalado que: (i) no se ha acreditado que el proveedor contara con la capacidad económica necesaria, ni que su domicilio fiscal fuese idóneo, para producir el insumo en cuestión, dado que en el domicilio fiscal no se detectó un establecimiento industrial para tales fines (cfr. fs. 26/27 y 30 y constancias allí citadas); (ii) el proveedor estaba inscripto ante la AFIP — DGI para la realización de operaciones distintas, a las invocadas por Cerealfa S.A., tales como la venta de artículos de goma y cuero y la distribución minorista de diarios y revistas (cfr. fs. 27 y constancias allí citadas); (iii) el Sr. Enrique Estévez, padre de Favio Estévez y cotitular de lo cuenta bancaria donde se depositaron los cheques librados por Cerealfa S.A., informó en el domicilio fiscal de Favio Estévez que éste trabajaba hacía años de remisero, lo que —según la resolución 204/2004— permitía inferir que “no fue el vendedor de los bienes facturados” (fs. 27) ya que “nadie puede atender a sus clientes, negociar, ofrecer un servicio y formalizar operaciones en un domicilio que no se encuentra habitado por el proveedor; ya que el mismo se encontraba en Chapadmalal trabajando de remisero” (fs. 26); (iv) el proveedor no había presentado declaraciones juradas de IVA, y sólo había presentado la declaración del impuesto a las ganancias correspondiente al año 1998 (cfr. fs. 27 y constancias allí citadas); y (v) “en la mayoría de los remitos no se identifica el camión transportista, figurando como 'propio' y sólo en cuatro remitos figuran números de patente de camiones” que “se comprobó que ninguno de ellos pertenece al Sr. Favio Estévez”, a la vez que no identificaban el frigorífico donde se originaban los insumos entregados (fs. 29).

Siendo éste el estado del debate probatorio, corresponde señalar que, no obstante el peso de la prueba destacada por la AFIP — DGI, ésta es Insuficiente para desacreditar la prueba que demuestra la existencia de las operaciones involucradas. En efecto, todos los elementos probatorios señalados Por el organismo fiscal se refieren exclusivamente a la falta de regularidad fiscal del proveedor y a la falta de acreditación de su capacidad económica. Sin embargo, ambas cuestiones resultan totalmente ajenas al ámbito de control de Cerealfa S.A., y exceden el margen de prudencia y buena fe que deben regir las relaciones comerciales, a la vez que no permiten inferir la inexistencia de las operaciones. Como regla general, quien adquiere un insumo para sus procesos industriales no tiene la carga de investigar si su proveedor cuenta con la capacidad económica necesaria para producir los bienes que le está proveyendo; pues la mera entrega de dichos insumos le hace presumir dicha capacidad económica. Y tampoco debe indagar si el proveedor se encuentra debidamente inscripto ante la AFIP-DGI y si ha presentado sus declaraciones juradas, pues el pago contra facturas que, pese a ser apócrifas, evidenciaban contar con los recaudos

formales exigibles, hacía presumir dicha cumplimentación con los deberes fiscales.

Más aún, Cerealfa S.A. ha dado explicaciones razonables a la prueba producida por la AFIP — DGI. En tal sentido, ha manifestado que: (i) el testimonio del Sr. Enrique Estévez no goza de credibilidad, en atención a que es el padre del Sr. Favio Estévez y que es lógico que, al responder a los inspectores, habría buscado “proteger a su hijo”, a la vez que era el cotitular de la cuenta bancaria donde este último depositó los cheques librados “no a la orden” por Cerealfa S.A., por lo que no podría desconocer la existencia de los ingresos patrimoniales derivados de dichas operaciones (cfr. fs. 517); (ii) las facturas apócrifas contaban con los elementos que las hacían aparentar válidas y no estaban registradas como apócrifas en el registro APOC, y en particular referenciaban una clave de autorización de impresión (CAD que en modo alguno podía ser verificada por Cerealfa S.A.; y (iii) no estaba a su alcance conocer si los camiones utilizados para la entrega de los, insumos pertenecían al proveedor, siendo práctica común en el rubro tercerizar dicha operación, a la vez que los vehículos consignados en los remitos eran aptos para la entrega de la mercadería en cuestión (cfr. fs. 357/367).

Así las cosas, como ha puesto de resalto la actora, las irregularidades destacadas por la AFIP — DGI, en verdad, tienden a cuestionar el cumplimiento de diversas aligaciones fiscales por parte del proveedor, pero en modo alguno permiten tener por inexistentes las operaciones que Cerealfa S.A. realizó con aquél, respecto de las cuales, se ha acreditado la existencia de sus aspectos sustanciales o, en otras palabras, se ha demostrado la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo.” (ésta Sala, “Lim Sur S.A. (TF 24762-I) c/ DGI, causa 43037/2011, sentencia del 20/11/2012), cuyos aspectos incluyen (i) la existencia de la persona y del domicilio fiscal del proveedor, (ii) la concertación de las operaciones con éste a precios de mercado, (iii) la entrega y utilización de los insumos, y (iv) el pago de los mismos mediante cheques luego depositados por Estévez en la cuenta en cotitularidad con su padre.

En consecuencia, Corresponde tener por cumplida por parte de Cerealfa S.A. la carga de acreditar la existencia de las operaciones cuestionadas, necesaria para computar los créditos fiscales: correspondientes a aquéllas, siendo inválida la impugnación de sus declaraciones juradas realizada por la resolución 204/2004 de la AFIP-DGI y, por tanto, también los ajustes realizados y la multa impuesta por dicha resolución.

Por las razones expuestas se Resuelve hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia de fs. 503/508, y revocar la resolución 204/2004 impugnada en autos. Con costas a la demandada e su carácter de vencida (art. 68, CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase. — Jorge Esteban Argento. — Carlos  
Manuel Grecco. — Sergio Gustavo Fernández