República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-121977701-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 11 de Noviembre de 2022

Referencia: SENTENCIA - ASOCIACIÓN DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP. LTDA. - 33.156-I (SALA C, VOCALÍA 8)

En el día de la fecha, reunidos 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 expediente N° **33.156-I** caratulado “ ***ASOCIACIÓN DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP. LTDA.*** **s/ Apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I - Que a fs. 28/35 la recurrente interpuso recurso de apelación contra la Res. 3/2009 por la que se determinó de oficio el IVA por los períodos 02 a 04/2004, ambos inclusive. Se estableció el débito fiscal, se determinó el crédito fiscal, determinándose de oficio el saldo del primer párrafo del art. 24 de la LIVA y la suma dejada de ingresar en el gravamen que resultó compensada en su totalidad con el crédito fiscal vinculado con exportaciones. Asimismo, se determinó el saldo del segundo párrafo del art. 24 de dicha ley a favor del responsable por el período 03/2004.

Se agravió de la resolución recurrida por considerar que es legítimo titular del crédito fiscal de IVA computado en las operaciones efectuadas con la firma Nolink SA, por lo que a su entender no resulta procedente la impugnación efectuada. Al respecto, adujo haber efectuado todos los controles requeridos por AFIP: le solicitó al proveedor la constancia de inscripción de donde surge su condición de responsable inscripto ante el IVA, constató que no se encontraba en las nóminas de baja del Registro Fiscal de Operadores de Granos que publica la AFIP, situación que se produjo el 5/07/2004, esto es, con posterioridad a la realización de las operaciones cuestionadas y constató que el propio fisco la excluyó del régimen de retenciones, percepciones y/o pagos a cuenta del IVA instaurado por la RG AFIP 17.

Señaló que para solicitar el alta en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos, los productores deben presentar ante la AFIP documentación específica que le permita a ese organismo comprobar que cumple con los requisitos para ser incorporado en tal categoría, ya que cuenta con los medios idóneos para ello, siendo parte de sus funciones la de controlar y de sus facultades disponer o no el alta en dicho “Registro”, por lo que afirma que si el propio fisco incluyó a un sujeto como “productor”, no

tenía a ese momento motivos concretos y tangibles para sospechar que no lo era.

Sostuvo que cuenta con ciertas limitaciones para certificar si un operador es legítimo o no, ya que no tiene facultades para solicitar documentación adicional que le permita adquirir dicho conocimiento, por tal razón necesariamente se ve obligada a partir de supuestos certeros al momento de dar de alta a un operador, como por ejemplo que la AFIP haya tomado los recaudos necesarios para decidir la inclusión del mismo en el referido registro, situación que se ve ratificada cuando a dicho contribuyente le ha otorgado el certificado de exclusión de percepciones, retenciones y pagos a cuenta del IVA, el cual fue renovado en varias oportunidades. Agregó que en aquellos casos en que posteriormente al alta se detecte que un operador no fuera legítimo, no se le puede imputar dicho error y hacerle pagar las consecuencias del mismo, salvo que se acredite que hubo connivencia con quien cometió las irregularidades, conducta no demostrada en autos.

Señaló que canceló las operaciones efectuadas con el proveedor impugnado con los medios de pago previstos por la normativa vigente a ese momento e incluso utilizando en la mayoría de los casos cheques propios y con cláusula “no a la orden - para acreditar en cuenta”.

Asimismo, explicó que -a contrario de lo sostenido por el fisco- en dichas operaciones intervino el corredor J.J. Hinrichsen SA, quien emitió, a efectos del cobro de la comisión por su participación en estos negocios, las Notas de Débito N° 0001-00024078, 0001-00024275 y 0001-00024712, que hacen referencia a las facturas emitidas por Nolink SA y a las cartas de porte vinculadas con estas operaciones. Destacó que dicho corredor también se encuentra inscripto como tal en el Registro Fiscal de Operadores de Granos desde el 06/07/2001.

Señaló que el proveedor Agroindustrias Madero SA reconoció haberle prestado a Nolink SA, por sí mismo o a través de terceros, el servicio de fazón (procesamiento por cuenta de esa firma de granos de soja para la obtención de aceite y la extracción de sus subproductos como el pellet de soja), siendo su consecuencia los productos comprados a Nolink SA.

Manifestó que el hecho de que la firma Agroindustrias Madero SA no haya prestado el servicio de fazón en forma directa sino mediante la contratación de servicios brindados por la firma Kruguer SA, que a su vez reconoció haber prestado servicios a Agroindustrias Madero SA, no invalida los conceptos vertidos ni la veracidad de la prestación del servicio efectuada a la firma Nolink SA, como tampoco los invalida -a su entender- el hecho de que no hayan podido determinar la proporción del fazón o procesamiento de cereales y/u oleaginosas realizado por dicha firma, facturado por Agroindustrias Madero S.A., correspondiente a granos de propiedad de Nolink SA y que le fueran vendidos por ésta.

Se agravió de los argumentos vertidos por el fisco en lo que respecta a que el proveedor cuestionado no posee establecimientos rurales ni en propiedad ni en arrendamiento, por considerar que los granos comprados pudieron ser adquiridos a terceros, actividad para la cual tenía habilitación, ya que posee como actividad principal inscripta la de “*venta* al por mayor de cereales (incluye arroz), oleaginosas y forrajeras, excepto semillas”.

Afirmó que no es procedente la impugnación del cómputo del crédito fiscal por entender que se produjo la venta de una cosa mueble (pellet de soja), hecho objetivo alcanzado por el IVA, la venta se produjo por parte de un responsable inscripto en dicho impuesto y respecto del cual se generó el correspondiente débito fiscal, tal como lo avalaban a ese momento la condición de inscripto en el impuesto, en el Registro Fiscal

de Operadores de Granos y la exclusión de retenciones de IVA otorgada por la AFIP.

Con relación a la supuesta manifestación del Sr. Diego Raúl Martínez respecto de no haberse dedicado a la siembra o comercialización de cereales y de que su actividad era la fabricación de carteles pasacalles, hizo referencia a la escritura pública constitutiva de la sociedad Nolink SA, de la cual surge que el mencionado Sr. Martínez no sólo compareció para constituir la sociedad, sino que además en la misma escritura se lo nombra como presidente del directorio.

Señaló que se encontraba exenta del impuesto a las ganancias (IG), por lo que no tendría sentido el cómputo de deducciones de este tipo y que con relación al IVA, tiene una actividad exportadora de magnitud tal que implicó que nunca tuvo que ingresar impuesto en la ddjj, ya que los débitos fiscales generados por su actividad gravada en el mercado interno cubren solo un porcentaje bajo de los créditos fiscales totales, es decir que tiene en forma permanente y por montos muy abultados, saldo a favor tanto técnico como de libre disponibilidad.

Finalmente, citó jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 45/56 se presentó el fisco y contestó el traslado del recurso, acompañando los antecedentes administrativos y solicitando que oportunamente se rechacen los argumentos vertidos por la recurrente, y se confirme en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 69/69vta. se abrió la causa a prueba, a fs. 256 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 264 se pusieron los mismos para alegar, haciendo uso de su derecho solo el fisco a fs. 273/274vta. Finalmente, a fs. 276 se llamaron autos a dictar sentencia.

IV.- Que corresponde anticipar que los jueces no estamos obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo 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 las presentes actuaciones se originaron a raíz de la impugnación efectuada por el organismo recaudador del crédito fiscal del IVA computado por la recurrente respecto de las operaciones supuestamente concretadas con el proveedor Nolink SA, con sustento en la falta de capacidad económica financiera de éste para realizar dichas operaciones.

En este sentido, del informe final de inspección a la afirma Nolink SA, obrante a fs. 125/128 del “Cpo. Antecedentes Investigaciones” se desprende que:

- Aportó libros IVA-Ventas y Compras y contratos de cosecha y arrendamiento de donde surge que la empresa arrendó un establecimiento en la Pcia. de Santa Fe sin el detalle de cantidad de hectáreas arrendadas, y otro en la Pcia. de Santiago del Estero por 4.999has. Se circularizó a los propietarios de los establecimientos, según contratos de arrendamiento aportados por la firma, destacando que: a) El Sr. Ricardo Bazze, propietario de los establecimientos Campo Los Amigos, Santa Paula y Luis Palacios (Santa Fe), desconoció a la firma investigada y refirió a que dichos establecimientos fueron cedidos a su hija Stella M. Bazze, resultando el contrato por cosecha aportado apócrifo, b) La circularización practicada al Sr. Donato Ángel Bermejo, supuesto propietario del inmueble rural de 4.999has. fue devuelta por el Correo Argentino como “no localizado”. Se informó que según la respuesta del Registro de la Propiedad Inmueble

de la Pcia. de Santiago del Estero, “la descripción del inmueble es incorrecta”, c) Según información de la Dirección General de Catastro de dicha provincia, el Sr. Bermejo posee un campo ganadero de 430,36 has identificado como lote 2, ubicado en la localidad de Abra Del Padre, departamento de Río Hondo, adquirido el 03/11/1998 y un campo ganadero de 4999,70 has. identificado como lote IV, ubicado en la localidad de Tintina, Departamento de Alberdi adquirido el 04/07/2003. De lo descripto anteriormente, este contrato también es apócrifo, ya que: 1. El contrato se firmó el 30/12/2002 y la fecha de adquisición del campo de 4.999 has es el 04/07/2003, 2. No existe según catastro del Partido de Alberdi, sino que lo correcto es Departamento de Alberdi y además se aclara que el lote 2 del Sr. Bermejo está ubicado en Río Hondo y es de 430,36 has., 3. El domicilio del Sr. Bermejo consignado en el contrato como “Beiró 729 Marcos Juarez -Pcia. de Buenos Aires” es incorrecto, ya que según lo aportado pro catastro dicho domicilio es Marcos Juarez, Pcia. de Córdoba (fs. 44/51, fs. 55/56 y fs. 118/121 del “Cpo. Antecedentes Investigaciones”);

-Posee Cuentas bancarias en la Banca Nazionale del Lavoro SA y Banco Creedicoop, en las cuales durante el período 2003 tuvo acreditaciones por $2.074,808 en tanto que el monto de ventas totales para el mismo período es de $6.555,376, mientras que durante el período 2004 tuvo acreditaciones por $1.715.542 y ventas por $15.823.952 (fs. 64/111 del “Cuerpo Antecedentes Investigaciones” y fs. 215 del “Cuerpo Actuaciones Microcentro”);

-Los bancos anteriormente mencionados informaron que el dinero acreditado en las respectivas cuentas era retirado a través de cheques mostrador o transferencias, observando la inspección actuante que las acreditaciones nunca superaron los $20.000, suma inferior a las correspondientes a las operaciones de venta de cereales informadas (fs. 64/111 del “Cuerpo Antecedentes Investigaciones”);

-En el año 2003 adquirió un vehículo por $86.472, el cual fue vendido el 5/08/2003. Para el año 2004 surge de la información de E-Fisco la posesión de otros dos vehículos los cuales luego de consultado el Registro de la Propiedad Automotor son de propiedad de dos personas físicas que no guardan relación aparente con la firma (fs. 198/204 del “Cuerpo Actuaciones Microcentro”);

-Durante el año 2003 sufrió retenciones por un total de $474.584 y en el 2004 por $1.145.625 (fs. 222 y fs. 233 del “Cuerpo Actuaciones Microcentro”);

-No practicó retenciones por sus supuestas operaciones;

-Fue dado de alta en el Registro de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas el 31/01/2003 y de baja el 5/7/2004;

-No tuvo ni tiene personal bajo relación de dependencia;

-De la circularización a los proveedores más significativos (relacionados por montos de operaciones) se obtuvo como respuesta el desconocimiento sobre el proveedor cuestionado (fs. 51/63 del “Cuerpo Antecedentes Investigaciones”);

-Sus clientes informaron que la firma comercializó maíz, maní y miel.

La inspección actuante concluyó que la firma Nolink SA no es productor primario y se infirió que la totalidad del cereal comercializado es producto de compras en la mayoría de procedencia de terceros no declarados (acopios y productores), queriéndolas enmascarar como producción primaria mediante

contratos de arrendamientos apócrifos.

Mediante requerimiento de fecha 20/09/2005, la inspección actuante solicitó a la Asoc. de Coop. Argentinas Coop. Ltda. (ACA) el detalle de las operaciones perfeccionadas con Nolink SA y la documentación de respaldo, informando dicha Asociación que se concretaron operaciones de pellets de soja, subproducto de oleaginosas, por tanto no incluidos en el régimen de la RG AFIP 1394, durante los meses de 02 a 04/2004, resultándole aplicable el régimen general de retenciones (fs. 1/14 y fs. 37 del "Cpo. antecedentes OI 500.847/6").

La mayoría de los pagos realizados por la ACA fueron con cheques propios, pudiéndose apreciar la utilización de cheques de terceros solamente en dos cancelaciones, una en forma parcial y otra en forma total. También aportó copia de las facturas emitidas por Nolink SA, de las cartas de porte que acompañan los subproductos y de los tickets de balanza como constancia de ingreso a la planta (fs. 6/8/10/12/14 y fs. 38/49 y fs. 17/36, respectivamente, " Cpo. antecedentes OI 500.847/6").

De las mentadas cartas de porte, surgen los siguientes participantes en la operación: Cargador "Agroindustria Madero SA", quien por cuenta y orden de Nolink SA informa realizar el fazón de procesamiento de aceite y entrega de la mercadería. Según la fiscalización, no se verifica la participación de corredores en las operaciones de compra a Nolink SA.

A su vez, de los papeles de trabajo aportados por la ACA correspondientes a las ddjj del IVA por los períodos 2/2004 a 4/2004, se constató la falta de detracción del crédito fiscal correspondiente a las facturas de Nolink SA (fs. 247/313, "Cpo. antecedentes OI 500.847/6").

La inspección actuante efectuó un análisis de las ddjj del IG presentadas por el proveedor cuestionado por los ejercicios cerrados desde el 31/12/2002 hasta el 31/12/2004, donde se evidenció el gran crecimiento de las ventas (de $13.150.039,99 en 2003 a $17.265.856,39 en 2004), que no se traduce en márgenes coherentes de utilidad contable e impositiva, siendo éstos inexistentes o casi nulos. El único ejercicio que determina impuesto corresponde al cerrado al 31/12/2004 de $20.313,82. Por su parte, el Patrimonio Neto -resalta el organismo recaudador- de $7.181,59 en el primer período se incrementa a sólo $78.466,72 en el 2004. Los montos de retenciones sufridas son poco significativos, en razón a la continua tramitación de certificados de exclusión (fs. 1/11 del "Cuerpo análisis DDJJ Nolink SA").

Respecto de las ddjj de IVA, por los períodos fiscales 12/2002 a 12/2004 se declararon continuos saldos a su favor. Se encuentra incluida en la base de facturas apócrifas con fecha de alta 24/05/2005, siendo la causa "contribuyente existente sin capacidad operativa" (fs. 12/39 del "Cuerpo análisis DDJJ Nolink SA" y fs. 41/2 del "Cuerpo Principal").

De la circularización efectuada al cargador que surge de las cartas de porte, esto es, Agroindustria Madero SA, se obtuvo información de los registros de IVA Ventas, de los cuales se constató que obran asentadas operaciones de ventas de servicios a Nolink SA (fs. 102/109 del "Cpo. antecedentes OI 500.847/6").

No obstante, solicitada por la inspección la concurrencia de un responsable de la firma a efectos de aclarar detalles de la operatoria, éstos responden por nota indicando que el procesamiento de cereales y/o oleaginosas durante el período en cuestión era realizado por su proveedor Kruguer SA y que Agroindustria Madero SA facturaba a Nolink SA la parte proporcional de los servicios facturados por Kruguer SA (fs. 214/216 del "Cpo. antecedentes OI 500.847/6").

El organismo recaudador afirmó que por las características de la operatoria, no puede determinarse qué proporción del fazón o procesamiento de cereales y/o oleaginosas realizado por Kruguer SA y facturado a Agroindustria Madero SA corresponde a granos de propiedad de Nolink SA que fueran vendidos a la ACA.

Si bien Kruguer SA es el principal proveedor de Agroindustria Madero SA (según IVA Compras representaría más del 90% de la facturación), este último registra a su vez varios clientes a quien factura la proporción del servicio, no pudiendo en definitiva establecerse de dónde proviene la materia prima procesada, ya que los supuestos proveedores de materia prima de Nolink SA no reconocen haber comercializado con este último.

La inspección actuante concurrió al domicilio fiscal de Nolink SA a efectos de solicitar la exhibición de registros de IVA Compras e IVA Ventas, siendo atendida por la Sra. Claudia Mouriño en carácter de Directora Suplente, con el asesoramiento del Dr. Domingo Rogelio Mangialavori, quienes mediante acta labrada al efecto pusieron a disposición los diversos registros contables, entre ellos, Libro IVA Compras, con aporte de fotocopias del período 11/2003 a 05/2004. A su vez, la Sra. Mouriño manifestó que con relación al período 2004 no poseían personal en relación de dependencia ni lo tiene actualmente, que la actividad principal era la compra-venta de cereales a terceros, que tenían un silo alquilado para tal fin, no pudiendo precisar al propietario ni su ubicación, que para la obtención de subproductos se utilizaba servicios de fazón de terceros, sin precisar datos con respecto al domicilio, que no posee un lugar físico alquilado o propio para realizar las actividades, en tanto éstas se realizaban en la ciudad de Córdoba Capital, a través del Dr. Ricardo o Raúl Quiroga, quien es gerente sin relación de dependencia, recibiendo participación por su labor (fs. 164/165 del “Cpo. antecedentes OI 500.847/6”).

La circularización realizada al Director Suplente, Diego Fernando Gómez, resultó infructuosa, como así también la constitución en su domicilio alternativo, dejándose constancia que el mismo se ubica dentro de un barrio humilde. La misma suerte corrió la circularización al nuevo Presidente, Sr. Héctor Amadeo Cordomi. Sin embargo, pudo ser localizado el Sr. Diego Raúl Martínez, primer presidente de la firma, quien manifestó desconocer a la misma y que no firmó documentación para ésta ni se dedicó a la siembra o comercialización de cereales, mencionando dedicarse a la fabricación de carteles pasacalles (fs. 149/150, 153/154 y 159/160, “Cpo. antecedentes OI 500.847/6” y fs. 7/8, “Cpo. Principal”).

Asimismo, otro de los supuestos Directores Suplentes de Nolink SA, Sr. Luis Matías Osinalde, manifestó que no reconoce a dicha empresa, en consecuencia, tampoco haber sido director suplente de la misma, ni haber escuchado su nombre (fs. 328/329 del “Cpo. antecedentes OI 500.847/6”).

Con respecto a las Notas de Débito N° 0001-00024078; 0001-00024275 y 0001-00024712 emitidas por el corredor J.J. Hinrichsen S.A. (obrantes a fs. 132, 140 y 149), a efectos del cobro de la comisión por su participación, la inspección actuante señaló que en las dos primeras no se consigna el número de la orden de compra, figura en forma manuscrita el número de las facturas de la firma Nolink SA, que supuestamente se correlacionarían con tales notas de débito, figurando en la primera un detalle de facturas para la emisión de la referida nota de débito.

Por último, la inspección mencionó que, no obstante la fecha de los contratos, a partir del mes de 04/2003 la empresa registra en sus ddjj del IVA importantes créditos fiscales, cuando aún no se ha efectuado la siembra de trigo, maíz y soja de la cosecha 2003. Asimismo, informó que se registran débitos fiscales por montos elevados cuando aún no se ha efectuado el levantamiento de la supuesta primera cosecha.

VI.- Que así pues, la cuestión a decidir en las presentes actuaciones versa sobre la impugnación o no del crédito fiscal respecto de las operaciones con la firma Nolink SA a los efectos del cálculo del IVA por los períodos 02 a 04/2004.

Al respecto debe considerarse que los bienes adquiridos por la actora a Nolink SA fueron pellets de soja. A su vez, Nolink contrata el servicio de fazón a Agroindustria Madero SA (segunda en la cadena de proveedores) y ésta, a su vez, contrata los de Kruguer SA (tercera en la cadena de proveedores), facturando Agroindustrias Madero SA a Nolink SA la parte proporcional de los servicios facturados por Kruguer SA. Ello así, el fisco entendió que Nolink SA no es productor primario y se infirió que la totalidad del cereal comercializado es producto de compras en la mayoría de procedencia de terceros no declarados (acopios y productores), queriéndolas enmascarar como producción primaria mediante contratos de arrendamientos apócrifos. Además, no puede determinarse qué proporción del fazón o procesamiento de cereales y/u oleaginosas realizado por Kruguer SA y facturado por Agroindustrias Madero SA corresponde a granos de propiedad de Nolink SA que fueron vendidos a la recurrente, ya que si bien Kruguer SA es el principal proveedor de Agroindustria Madero SA, éste registra a su vez varios clientes a quien factura la proporción del servicio, no pudiendo en definitiva establecerse de dónde proviene la materia prima procesada, puesto que los proveedores de materia prima de Nolink SA no reconocen haber comerciado con este último.

En este sentido, la ley 11.683 asigna al ente fiscal la carga de acreditar los ajustes que practique respecto de la situación tributaria del contribuyente. En el caso traído a decisión del Tribunal, el fisco nacional cumplió con dicha premisa al haber sustentado el ajuste mediante la utilización de indicios que comprobó, precisos y concordantes respecto del proveedor Nolink SA, lo que le permitió suponer que éste no fue -en verdad- quien realizó las operaciones con la actora. En efecto, su pretensión fue sustentada a través de elementos concretos y razonables, tal como da cuenta el Considerando V.

Ello así, debe considerarse que en esta instancia, resulta aplicable la regla del *"onus probandi incumbit et qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido debe recordarse que si bien este Tribunal -cfme. art. 164, ley 11.683 tiene *"...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes..."*, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica reemplazar a la parte que no ejerce su derecho de defensa, violando el principio de igualdad procesal.

Con relación a la prueba informativa dirigida a JJ Hinrichsen SA obrante a fs. 76/152 el apoderado de dicha firma (sin indicar su nombre ni acreditar su condición de "apoderado") afirma haber intervenido en las operaciones que se refieren a las facturas de Nolink SA y Notas de Débito de JJ Hinrichsen SA detalladas en el oficio librado en autos. Llama la atención la operación descripta en el punto iii) como de fecha 09/03/2004 en la que se indica como confirmación vía fax el 09/03/2004 por parte de JJ Hinrichsen a Nolink SA y a la recurrente pero la factura que la respalda y que emite Nolink SA (Nro. 0001-00000389) es de fecha anterior (23/02/2004), lo que carece de toda lógica.

Respecto de la prueba testimonial al Sr. Cristian Pablo Vas obrante a fs. 159/161 se desprende que el testigo *"tiene conocimiento de lo dicho por el área contable"* (sic), más no precisó si trabajó o trabaja en dicha área de la Cooperativa y, en su caso en qué cargo, o bien, tomó conocimiento de lo atestiguado por dichos de terceros, incertidumbre ésta que impide considerar a dicho testimonio como válido. En el supuesto de tratarse del primer caso, por comprenderle las generales de la ley y, en el segundo, por tratarse

de un denominado “testigo de referencia o indirecto”, lo que torna endeble el testimonio sin el sustento de otro respaldo.

Con relación a la prueba pericial contable obrante a fs. 169/173, se constató -entre otros aspectos- que la firma Nolink SA figura registrada como proveedor en la base de datos de la recurrente, dejando constancia de la documentación que aportó para su registración (Constancia de inscripción ante AFIP, constancia de inscripción ante el Convenio Multilateral, formulario F712 mediante el que Nolink SA solicita su incorporación como “productor” al Registro Fiscal de Operadores en la Compra Venta de Granos, acta constitutiva de la sociedad, etc.). También se constató que las operaciones realizadas con el proveedor cuestionado fueron debidamente registradas en los libros Subdiario General Fábrica de Alimentos Balanceados San Nicolás Nros. 29 y 30 e IVA Compras Nro. 1, individualizando las facturas que integran el ajuste. Asimismo, se aclaró que los bienes adquiridos por la actora a Nolink SA fueron pellets de soja y que dichos bienes no se venden en el mismo estado en el que se adquieren sino que se utilizan como materia prima para la fabricación de alimentos balanceados para animales en instalaciones que la asociación tiene en la ciudad de San Nicolás de los Arroyos, Pcia. de Buenos Aires. En este sentido, se pone de manifiesto que *“no es posible establecer una relación ni directa ni indirecta entre los bienes adquiridos a Nolink SA (pellets de soja) y los productos que vende la recurrente (alimentos balanceados), por lo que no es posible verificar si se encuentra debidamente registrada la venta de los productos adquiridos por la Asociación a Nolink SA”* (sic). Finalmente, el perito nombrado a propuesta de la actora manifiesta que los pagos se efectuaron en el marco de la ley 25.345 y la RG 1547, mientras que el perito por el fisco afirmó no poder expedirse al respecto, en atención a no encontrarse la documentación correspondiente.

A fs. 175/175vta., el fisco impugna la respuesta formulada al último punto de pericia, en atención a que opiniones como esas en las que se carece de documentación, no son propias de un auxiliar contable, por lo que considera que no sean tenidas en cuenta al momento de resolver. Ello así, a fs. 218/219 el perito contador por la actora aclara que la afirmación efectuada relativa a que los pagos por compras de la recurrente a Nolink SA se efectuaron en el marco de la ley 25.345 y la RG 1547, la realizó en virtud de la documentación que la actora posee en sus archivos y que la única documentación que no se encontraba en las oficinas de la recurrente se trata de los cheques propiamente dichos que se utilizaron para el pago, cuyo detalle y numeración figura en la documentación mencionada.

Al respecto, cabe puntualizar que la prueba producida en autos no controvierte de manera alguna el criterio fiscal y en este último punto de la pericia, no se desprenden observaciones en la resolución apelada. Es más, se coincide con la postura fiscal en el sentido de que la intervención del corredor no valida el cómputo del crédito fiscal correspondiente a las operaciones con Nolink SA como verdadero proveedor de pellets de soja, si se tiene en cuenta las respuestas dadas por la supuesta Directora suplente de la firma en lo tocante a que la actividad principal de la firma es la “compra venta de cereales a terceros” cuando entre 31/01/2003 y el 05/07/2004 obtuvo el alta como productor, porque precisamente no quedó acreditada la propiedad de los pellets de soja facturados en cabeza de Nolink SA, máxime si se tiene en cuenta que tanto Agroindusstria Madero SA y Kruguer SA facturaron sólo el servicio de fazón, más no la provisión de la materia prima.

En suma, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente que las operaciones fueron realizadas con ese proveedor, circunstancia ésta que, cabe adelantar, no ha logrado demostrar en forma fehaciente, en tanto no desvirtuó las contundentes afirmaciones del ente fiscal, ni cualquier otra situación que permita acreditar que fueron efectivamente realizadas con el proveedor impugnado, por lo que mal podría la recurrente computar el crédito fiscal del IVA proveniente de las mismas.

Cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba debe entenderse al estudio del conjunto de las producidas, esto es, de las producidas por el fisco para acreditar sus alegaciones de hecho, como las producidas por la actora para desvirtuarlos u oponer hechos diferentes que acrediten su postura. Dicha actividad valorativa, en suma, es lo que se denomina el método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica. En tal inteligencia, del análisis de los elementos probatorios colectados durante el procedimiento seguido ante el organismo recaudador y plasmados en el acto apelado, se vislumbra un razonamiento congruente respecto a que no pudo acreditarse la propiedad de los granos en cabeza del proveedor.

No puede olvidarse que el último párrafo del art. 12 de la Ley del IVA establece que: *"en 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 CSJN tiene dicho 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 aquel les adjudicó"* (Fallos 338:169, considerando 9°).

En efecto, no ha logrado acreditarse en autos que se haya generado el débito fiscal correspondiente en cabeza del sujeto que emitió la factura, lo que no hace más que garantizar la característica de un impuesto plurifásico no acumulativo como es el IVA.

En tales condiciones, cabe concluir que los agravios de la actora, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el fisco respecto de la impugnación de las operaciones supuestamente celebradas con Nolink SA. Al respecto, cabe puntualizar que el fisco reunió serios indicios que ponen en duda la verdadera vinculación con el proveedor indicado por la recurrente en la realización de las operaciones.

X.- Que como consecuencia de lo expuesto precedentemente, corresponde confirmar el ajuste practicado en el IVA, con costas.

La Dra. Marmillon y el Dr. Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 12:04:56 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 13:12:20 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 13:28:13 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.11 13:28:14 -03:00