República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-28067089-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Marzo de 2022

Referencia: Cooperativa Agropecuaria La Federación. Sentencia

---

En Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente **N° 31.091-I** caratulado ***“COOPERATIVA AGROPECUARIA LA FEDERACION LIMITADA s/ recurso de apelación”***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 130/170vta. se interpone recurso de apelación contra las resoluciones suscriptas por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Río Cuarto de la AFIP-DGI, de fechas 26 de noviembre de 2007. Por las primeras de ellas se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en relación con el Fondo para Educación y Promoción Cooperativa por los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004, con más los intereses resarcitorios y se aplica una multa en los términos de los artículos 46 y 47 inciso a) de la ley 11.683.

Asimismo, a través de la Resolución N° 173/07 se determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente en el impuesto al valor agregado relativo a los períodos fiscales 12/01 a 01/05.

En primer lugar efectúa un relato de los hechos que originaron el dictado de las resoluciones apeladas.

Señala que la mayoría de las defensas esgrimidas en sede administrativa no fueron rebatidas por el juez administrativo así como tampoco se han valorado las pruebas agregadas, habiéndose rechazado las ofrecidas, generándose un estado de indefensión absoluto, por lo que solicita la nulidad de las resoluciones apeladas.

Entiende que los períodos 12/01, 01/02 y 02/02 en el impuesto al valor agregado se encontrarían bloqueados en virtud del régimen de bloqueo fiscal dispuesto por los artículos 117 y siguientes de la ley 11.683.

Agrega que el Decreto 455/02 derogó desde el 21/03/02 el régimen especial antes aludido aclarando el Decreto 977/02 que para aquellos tributos que no se liquidan anualmente las últimas doce DDJJ mensuales y consecutivas presentadas con anterioridad al 21/03/02 se encuentran amparadas por las normas que rigen el régimen en cuestión.

En relación con el primer ajuste, efectúa una descripción de la operatoria de la cooperativa y la modalidad registral de la cuenta “Acreedores por cereales soja”.

Sobre el particular dice que se trata de una cooperativa cuyo principal objeto es comercializar el cereal de sus asociados, desarrollando el mismo a través de un convenio comercial de mandato/consignación que implica que la primera actúa a nombre propio pero por cuenta de un tercero. Y, dicha facultad de representación comprende la comercialización del cereal que previamente el asociado depositó en las instalaciones de la cooperativa.

Todas las operaciones primarias de depósito y/o compraventa de los granos, es decir, aquellas en las que necesariamente una de las partes es el productor y la otra un operador de granos, se documentaron mediante los formularios C1116 A y C1116 B o C1116C, según corresponda.

Explica que dichos formularios debían presentarse obligatoriamente a requerimiento de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos de la Nación -Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario- y/o de la AFIP-DGI. Y, una vez que los granos ingresaban a la planta del depositario (explotador establecimiento) se generaban los “romaneos de entrada” que dan lugar a la confección del Formulario C1116 A, denominado “Certificado de Depósito Intransferible”, continuando como propietario de la misma, hasta la venta de la mercadería, el productor en las condiciones establecidas en aquel formulario.

El formulario “C1116 B” –dice- denominado “Compraventa/liquidación” determina la operación de compraventa del grano entre el productor agropecuario y el comerciante.

Asimismo, destaca que el formulario C1116 C “Mandato/Consignación” es similar al “B”, con la salvedad de que aquí el productor consigna su mercadería para la venta ante un consignatario (acopiador, cooperativa) percibiendo este último una comisión por su gestión comercial y según ello, el cereal depositado es de propiedad del productor, hasta tanto éste de la orden o autorización de venta (mandato) a la cooperativa, quien efectúa la operación a nombre propio pero por cuenta del productor, instrumentándose la operación a través del mentado formulario.

Señala que según la modalidad contractual referida, es obligación de la cooperativa devolver la misma cantidad del grano si el depositante así lo exige, pero dado que el objeto del contrato es fungible no es posible que guarde la identidad de su entregador (asociado) ni tampoco que se pueda mantener individualizado dentro del acopio, por ende una vez que ingresó el grano a la planta de silos se mezcla con el existente.

En función de ello, puntualiza que la cooperativa no mantiene la paridad en las cantidades de depósitos de granos de los asociados versus existencia física en la planta de silos de la cooperativa en depósitos de terceros por diversos motivos, que van desde las conveniencias comerciales coyunturales hasta las necesidades financieras de la cooperativa, para cubrir cuestiones distintas a las órdenes de ventas de los depositantes.

Afirma que desde el punto de vista jurídico la cooperativa no tiene la propiedad del grano que posee en sus plantas pero tampoco tiene una deuda comercial por el que le entregaron en depósito, toda vez que no existe la venta del mismo cuando es entregado –en mero depósito- sino que la cooperativa recibe una autorización para su venta cada vez que el asociado quiere vender su cereal, surgiendo desde ese momento la obligación financiera (pasivo) con ese asociado, puesto que se le adeuda dicha orden de venta al precio que se haya consignado.

Aclara que si la cooperativa no posee un activo por el bien almacenado y tampoco tiene una deuda

por ese mismo cereal, al momento de determinar una posición patrimonial se realiza una contrastación de esas dos cantidades (existencia de granos vs. depósitos de productores), indicando la diferencia entre ellas la posición que la cooperativa tendrá específicamente con esta situación.

Explica que si la cantidad física de grano en la planta de silos es igual a la cantidad que tienen depositado los productores que aún no autorizaron su venta y que se encuentran en sus certificados de depósitos, no existiría ninguna diferencia y por ende no se reflejaría nada en el estado de situación patrimonial pero, en cambio, si existen discordancia entre dichos conceptos, esa diferencia es en contra de la cooperativa representando la cantidad de cereal que la cooperativa requiere para hacer frente a la totalidad de depósitos de los productores, reflejándose dicha diferencia -valuada al precio del grano al momento que corresponda- en el pasivo de una cuenta denominada ”Acreedores por Cereales”.

Por ello, concluye que, desde el punto de vista jurídico, no es factible determinar el nombre del acreedor específico de ese pasivo reflejado en el estado patrimonial, puesto que esa diferencia de granos la cooperativa los adeuda proporcionalmente a todos y cada uno de los productores que aún no poseen granos en depósito y que no han autorizado su venta.

Afirma que si bien el organismo fiscal aceptó la modalidad contable de la recurrente, impugnó la totalidad de la cuenta en cuestión dado que consideró que no se ha acreditado de manera suficiente que las mismas se correspondan a verdaderas operaciones de depósitos y por ende susceptibles de integrar el pasivo determinado.

Sobre este punto señala que la AFIP-DGI resolvió impugnar la totalidad de los montos consignados como pasivos correspondientes a los proveedores observados en los casos en que al menos una parte del depósito podía justificarse plenamente, resultando susceptibles de impugnación, debido a las deficiencias administrativas de la cooperativa un porcentual de dichos depósitos.

Agrega que de ninguna manera indaga ni tampoco está obligado a efectuarlo sobre la titularidad de la soja que es dada en depósito, excediendo dicha circunstancia el interés de la cooperativa, que se limitó a cumplimentar con la reglamentación vigente y a labrar el certificado de depósito a quien deposito la soja en sus silos.

Dice que le es indiferente que una persona física o jurídica deposita determinada cantidad de soja, por medio de su administrador, padre, tutor, gerente, cónyuge, gestor, empleado, etc. por razones económicas, administrativas, financieras, organizacionales, etc. Solo debe limitarse, agrega, a proceder de acuerdo a derecho sin que la norma le exija solicitar a su depositante informaciones relativas a su real procedencia, dominio, capacidad productiva, etc.

Explica que si bien le asiste razón a los funcionarios fiscales cuando sostienen que en algunos casos las transacciones de cereal son inexistentes, más no deben interesar las razones por las cuales aquellas no existieron toda vez que es el productor y no la cooperativa la titular del grano depositado y quien a su vez ordena la venta de cereal cuando le plazca.

Afirma que el certificado de depósito intransferible aportado por la cooperativa no se encuentra suscripto por el productor porque el mismo se extiende por triplicado y el suscripto por las partes queda en manos del productor.

Seguidamente, efectúa el análisis caso por caso de los pasivos impugnados por la AFIP-DGI.

En otro orden de ideas, y con respecto a los pasivos relacionados con valores en tránsito señala que el mismo se basa en la supuesta existencia de cheques diferidos emitidos por la cooperativa y entregados a beneficiarios que a la fecha de cierre del ejercicio no se encontraban vencidos ni cobrados, concluyendo entonces que la deuda declarada era inexistente o simulada a los fines de incrementar el pasivo de manera ficticia, efectuando luego un análisis pormenorizado de los acreedores Héctor Ramonda y Nicolino AAF y R.

En cuanto al ajuste efectuado bajo la denominación “acreedores asociados”, señala que aquél reposa en la existencia de diferencias al comparar los valores declarados en el balance 30/09/02 con los informados en los respectivos resúmenes de cuenta aportados por la recurrente, constatándose que se incluían deudas ficticias o simuladas al 30/09/02 por un monto de $ 40.816,73.

Explica que pese a que en las resoluciones impugnadas se consigna que se procedió a la circularización de los acreedores sin que los mismos informaran los saldos respectivos a la fecha de cierre del ejercicio, no le consta que dicha diligencia se hubiera llevado a cabo, no indicando las resolución la ubicación de los fallidos requerimientos, ni expresando nada sobre circularización alguna el informe técnico originario ni en el complementarios subsiguiente

No obstante ello, entiende que son insuficientes las diligencia investigativas de la AFIP-DGI a los fines de considerar el valor declarado en los resúmenes de cuenta y no el consignado en los balances, el que debe tenerse como ajustado a derecho.

Ahora bien, sobre el ajuste efectuado con sustento en la impugnación del proveedor Adrián Aguirre, señala que los indicios esgrimidos por el organismo recaudador respecto a la inexistencia de capacidad productiva y de estructura agropecuaria, así como la falta de bienes registrables a su nombre y la exclusión con fecha 03/06/04 del Registro Fiscal de Operadores de Granos no eran razonablemente corroborables por la cooperativa que si tomó las diligencias básicas a fin de operar con el citado proveedor. Advierte que resulta inadmisible que no se pueda computar crédito fiscal producto de operaciones que efectuó porque la AFIP-DGI no puede cobrarle a un contribuyente el I.V.A. que facturó por sus ventas.

Enfatiza que la cooperativa cumplió con sus obligaciones fiscales, requiriendo la factura de venta, la constancia de inscripción en el IVA y registrando la operación, por lo que no existen razones para exigir que al momento de concertar los negocios jurídicos realizara una investigación sobre la situación patrimonial de su proveedor.

En relación con los intereses resarcitorios señala que los mismos no pueden ser aplicados a su parte, toda vez que no existe mora imputable a la cooperativa.

Asimismo, en relación a la sanción aplicada respecto al fondo para la Educación, Promoción Cooperativa señala que la AFIP-DGI ha omitido expedirse respecto de cuál o cuáles fueron los numerosos hechos que fueran puntualizados que indujeron a formular una imputación dolosa de semejante gravedad así como tampoco respecto a la subjetividad requerida por el artículo 46 de la ley 11.683.

En otro orden de ideas señala que la determinación sobre base presunta del ajuste fiscal torna absolutamente inválida la pretensión sancionatoria del ente fiscal, toda vez que es imposible trasladar un régimen de presunciones a un régimen penal-contravencional.

Subsidiariamente, considera que no se han configurado los elementos que estructuran la figura de la defraudación fiscal legislada en el artículo 46 de la ley 11.683.

Afirma que si bien la cooperativa en su presentación de descargo reconoció la posible existencia de una diferencia de impuesto –aunque no en la cuantía determinada), así como la existencia de algunas desprolijidades en la registración formal de sus operaciones, es claro que los artículos 45 y 46 de la ley de rito, prevén conductas totalmente distintas, aun cuando el resultado es similar. Expone que no hubo maniobra fraudulenta de ninguna especie y que la cooperativa jamás quiso engañar al Fisco Nacional y menos aún generarle perjuicio económico.

Cita jurisprudencia, ofrece prueba documental, informativa y pericial, peticiona solicita que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 181/206vta. la representación fiscal contesta el traslado de los recursos, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs.236/237 se resuelve tener por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición, por las obligaciones referidas al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa por los períodos fiscales 2002 a 2004 y se condonan los intereses en la medida correspondiente y la multa aplicada en los términos de los artículos 4° y 7° de la ley 26.476.

IV. Que a fs. 255 se abre la causa a prueba. A fs. 261 se tiene por desistida a la recurrente de la prueba ofrecida y ordenada. A fs. 207 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A”.

Finalmente, a fs. 269 pasan los autos a sentencia.

V.- Que teniendo en consideración el desistimiento formulado por la actora, resta únicamente expedirse respecto de la Resolución N° 173/07, relativa al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/01 a 01/05.

Así, en primer lugar, corresponde expedirse respecto a la excepción de nulidad planteada por la actora con fundamento en que la resolución apelada fue dictada en violación al régimen especial de fiscalización, denominado comúnmente como “bloqueo fiscal”.

Para ello, entiendo oportuno realizar una reseña de la normativa aplicable al tema en discusión.

Al respecto, es dable destacar que el “régimen especial de fiscalización y verificación” importó un mecanismo por el cual, para determinar impuestos y bajo ciertas condiciones, la fiscalización debía realizarse sobre el último período fiscal por el cual el contribuyente hubiera presentado declaraciones juradas o practicado liquidaciones. Asimismo, cabe aclarar, para aquellos tributos que se liquidan mensualmente, la ley estableció que la fiscalización abarcaría los períodos vencidos durante el transcurso de los últimos doce meses anteriores a la misma.

En sintonía con lo anteriormente expuesto, el artículo 118 primer párrafo previó que, hasta que la AFIP procediera a impugnar las declaraciones juradas mencionadas en el artículo 117 y practicara la determinación prevista en el artículo 17 y ss. de la ley, se presumía, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos anteriores no prescriptos. Es decir, la ley estableció una presunción "iure et de iure"; esto es, hasta que la AFIP no impugnara las declaraciones juradas bajo fiscalización, se presumiría la "exactitud" de las declaraciones juradas presentadas por los períodos no prescriptos

anteriores al de fiscalización.

Dicho régimen fue derogado por el decreto N° 455/2002, con relación a los períodos fiscales cuyo vencimiento operara con posterioridad a su entrada en vigencia.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, y como bien lo señala el juez administrativo en la resolución apelada, así como también el representante fiscal al momento de contestar el recurso, en el presente caso los períodos 12/01 a 02/02, determinados de oficio en la resolución apelada, resultaban fiscalizables como períodos base en los términos del art. 117, primer párrafo, de la ley 11.683, razón por la cual corresponde rechazar el planteo efectuado por la actora.

VI.- Que sentado lo que antecede, debe resolverse el planteo de nulidad articulado por la actora vinculada con la falta de receptividad de las pruebas ofrecidas, circunstancia que entiende vulnera su derecho constitucional de defensa.

Sobre la cuestión, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que "…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros). Ello así, en autos el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

VII.- Que, finalmente, corresponde analizar el planteo de nulidad formulado por la recurrente con fundamento en que los actos apelados carecerían de causa, por lo que concluye se encuentran inmotivados.

A fin de definir la causa encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la "voluntad" del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como "los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo", los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, "la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartase de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo" (conf. Hutchinson, Tomás; "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos del recurrente deben ser rechazados toda vez que encuentran sustento en la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el ente fiscal para determinar de oficio su obligación tributaria. Más, preciso es señalar que los actos recurridos detallan los elementos de hecho y derecho tenidos en cuenta por el Fisco Nacional y, en definitiva, su discrepancia con el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada, eventualmente puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la revocación del acto, pero no a su nulidad.

Por último, téngase presente que el acto expone las razones que llevaron al organismo fiscal a efectuar las determinaciones de oficio apeladas, por lo que no se advierte la vulneración del derecho de defensa alegado.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada. Con costas.-

VIII.- Que ahora bien en relación con la controversia que este Tribunal está llamado a resolver, cabe señalar que conforme lo señalado en el informe de inspección obrante en los antecedentes administrativos acompañados a la presente causa (vide. fs. 465/473vta. del Cuerpo N° 3 de Impuesto al Valor agregado), así como también del informe complementario (vide. fs. 121/136 del Cuerpo Complementario), el ente fiscal efectuó sendos ajustes al contribuyente en el impuesto al valor agregado relativo a los períodos fiscales 12/01 a 01/05 (vid. fs. 465/473 vta. del Cuerpo Impuesto al Valor Agregado Nº 3 y 121/136 del Cuerpo Complementario).

En su tarea, los inspectores constataron del estado de situación patrimonial declarado por la titular al 30/09/02 y 30/09/03, que en el rubro "pasivo corriente", se incluían deudas presuntamente ficticias o simuladas que correspondían a: a) acreedores por cereales "soja"; b) valores en tránsito y c) acreedores asociados.

Respecto al Punto a), la fiscalización señala que la actora incluye allí las deudas con los productores que entregaron cereales a la cooperativa, que procedió a venderlos de manera anticipada.

Resulta oportuno entonces efectuar una descripción de la actividad fiscalizadora llevada adelante con el objeto de analizar pormenorizadamente cada productor.

1.- **SALVATORI SELVA LILIANA:** Según la base de datos del organismo fiscal se encuentra inscripta desde el 04/07/05 como monotributista, en el rubro "otras actividades".

Como consecuencia de la circuarización efectuada manifestó que por los períodos bajo estudio fue propietaria de 3000 quintales de soja depositada en los silos de la cooperativa, los que obtuvo del cultivo realizado en campos de propiedad de su marido, Hugo. R. Boccardo.

Los funcionarios fiscales advirtieron que la cantidad de soja informada por la Sra. Salvatori no coincido con los registros de la Cooperativa. Y sobre este punto, señala que a fin de acreditar lo informado se acompañaron fotocopias de diversa documentación, tales como ficha de productor, constancia de inscripción en el monotributo, liquidación de soja, tique de balanza y romaneo de salida, observando la fiscalización que la misma tiene fecha posterior al inicio de la fiscalización.

Asimismo, señala que de los tiques de balanzas aportadas pudo visualizarse que la entrada de soja a la cooperativa corresponde o se atribuye a la cosecha 2004/005, ´lo que torna imposible que puedan ser atribuido a la Sra. Salvatori, cuyo grueso depositado corresponde al 30/09/04, vale decir a la cosecha 2003/2004.

Finalmente, el organismo fiscal advierte que las operaciones de ingreso de granos se contabilizan como entregas, en lugar de transferencia del productor, visualizándose además que con posterioridad a la supuestas entregas se produjo una sucesiva salida de granos en concepto de "retiro" que implicó prácticamente anular los kilogramos ingresados, es decir, sin que se produzca ninguna venta a través de la recurrente.

2.- CAVALLO NANCY: Según la base de datos del organismo fiscal se encuentra inscripta desde el 04/07/05 como monotributista y en el rubro "otras actividades".

Consultada por el ente fiscal manifestó que por los períodos requeridos fue propietaria de 3000 quintales de soja, depositada en los silos de la cooperativa y que obtuvo del cultivo realizado en campos de propiedad de su marido Oscar D. Boccardo.

El Fisco Nacional advirtió que la cantidad de soja informada por la Sra. Salvatori no coincide con los registros de la cooperativa. Sobre este punto, señala que para acreditar lo informado acompañó fotocopias de diversa documentación, tales como ficha de productor, constancia de inscripción en el monotributo, liquidación de soja, tique de balanza y romaneo de salida, observándose que la misma tiene fecha posterior al inicio de la fiscalización.

Asimismo, señala que de los tique de balanza aportados se visualiza que la entrada de soja a la cooperativa corresponde o se atribuye a la cosecha 2004/005, situación que haría imposible que dichos granos puedan ser atribuídos a la Sra. Cavallo, pues el grueso depositado corresponde al 30/09/04, vale decir a la cosecha 2003/2004.

Finalmente, el organismo fiscal advierte que las operaciones de ingreso de granos se contabilizan como entregas, en lugar de transferencia del productor, observándose que con posterioridad a la supuestas entregas se produjo una sucesiva salida de granos en concepto de "retiro" que prácticamente llegan a anular los kilogramos ingresados, vale decir sin que se produzca ninguna venta a través de la recurrente.

3.- PEIRONE, ZONILDA: Según la base de datos del organismo fiscal no se encuentra inscripta, registrando únicamente N° de CUIL y no de CUIT.

El ente fiscal circularizó la Sra. Peirone a su domicilio fiscal siendo devuelta la pieza postal por el correo con la leyenda "dirección insuficiente"

La fiscalizada únicamente aportó un certificado de depósito en el que constan entregas a partir de noviembre de 2004, no reflejando la misma la realidad de los hechos, toda vez que, con posterioridad, la cooperativa reconoce que los granos no pertenecen a la Sra. Peirone sino que habrían sido transferidos al Sr. Carena, Ernesto Alberto, situación que resulta contradictoria con los romaneos de salida aportados donde en las observaciones se aclara que se han transferido los granos a Gabriel Carena.

4.- PIGNATELLI, ALBERTO NILO: Según la base de datos del organismo fiscal, se inscribió recién con fecha 05/08/05. La circularización no fue contestada, aportando la cooperativa un certificado de depósito que no cuenta con la firma del productor en su carácter de depositante.

A los fines de acreditar el depósito de los granos acompañó fotocopias de diversa documentación, tales como ficha de productor, constancia de inscripción en el IVA, liquidación de venta de soja, observando la fiscalización que la misma tiene fecha posterior al inicio de la fiscalización, no acreditando entonces la capacidad económica del productor para ser titular de los granos durante los períodos fiscalizados.

5.- BOTTI-GUIACHE: Bajo dicha denominación se registró el depósito conjunto efectuado por los Sres. Giache, Jose y Biotti, Domingo, no aportando los corrientes certificados de depósitos que acrediten la condición de depositante en forma conjunta de ambos productores.

Posteriormente, la recurrente señaló que los granos en cuestión corresponderían en forma individual al Sr. Giache, pero no acompañó documentación en respaldo de sus dichos.

6.- PONCE RODOLFO ABEL: Según la base de datos del organismo fiscal se constató que el mismo no se encuentra inscripto, registrando sólo N° de Cuil y no de Cuit.

La circularización no fue contestada, aportando la recurrente un certificado de depósito que no cuenta con la

firma del productor en su carácter de depositante.

A los fines de acreditar el depósito de los granos se acompañaron fotocopias de la ficha del productor, observándose que la misma tiene fecha posterior al inicio de la fiscalización, no acreditando entonces la capacidad económica del productor para ser titular de los granos durante los períodos fiscalizados.

Posteriormente, la Cooperativa señaló que en realidad los granos pertenecerían a los Sres. Fratti, Ricardo y Alfredo, pero nunca aportó los certificados de depósitos correspondientes.

7.- **COOPERATIVA AGROPECUARIA "LA FEDERACIÓN LTDA:** Del listado o planilla de entrada de cereales aportada por la fiscalizada, pudo observarse que se encuentra incluida como titular de una determinada cantidad o quintales de soja al cierre de los diferentes ejercicios, constatando que dichas existencias no se encontraban declaradas en el balance presentado por la titular en el rubro "Bienes de Cambio" sino en el rubro "Acreedores por Cereales" generando así un pasivo o deuda –que el ente fiscal califica como ficticia-, al incrementar incorrectamente el saldo de la citada cuenta.

En otro orden de ideas, con respecto al punto b), los funcionarios fiscales señalaron que en este ítem se incluyen cheques correspondientes a la cuenta corriente Banco Nación Argentina –Suc Oliva-, emitidos y entregados a presuntos beneficiarios, incluyendo en el mismo el concepto "Ingreso a Caja".

La inspección puntualiza que solicitados los comprobantes que respalden fehacientemente su existencia la responsable aportó fotocopias de hojas de trabajo de conciliación bancaria, planillas de bancos, resúmenes de cuentas y órdenes de pagos. En función de la documentación aportada, el ente fiscal advirtió que los beneficiarios serían los Sres. Hector Ramonada, Roberto Daghero, Ruben Eroles y las firmas Monsanto Argentina S.A. y Nocolino A.A.FYR, no surgiendo que dichos valores tengan origen en operaciones vinculadas con el giro comercial de la firma.

La fiscalización señaló que los cheques en cuestión fueron anulados con posterioridad al cierre del ejercicio, requiriéndosele a la recurrente que identificara los medios de pagos que demostraren dicha cancelación sin que la misma aportara los comprobantes que justificaran tal anulación.

Finalmente, la inspección efectúa un análisis caso por caso de cada uno de los supuestos beneficiarios de los valores en cuestión.

Así, en relación con el Sr. Roberto Daghero la Cooperativa informó que el cheque N° 689, emitido el 27/08/02, fue anulado cuatro meses después, no habiendo suscripto el beneficiario la orden de pago exhibida. Circularizado no informó el Nro. de la orden de pago ni haber recibido el cheque citado, no existiendo evidencia que el mismo haya sido recibido por el Sr. Daghero.

Por otro lado, con respecto al Sr. Eroles, la Cooperativa informó que los cheques Nros. 230 a 234 y N° 513 se emitieron el 20/09/02 y fueron anulados tres meses después. La orden pago exhibida no fue suscripta por el beneficiario (insertándose la leyenda "retirado por José Scarafioca"). Circularizado el beneficiario de los mismos, señaló que no puede informar los medios de pagos recibidos.

Sobre la firma Monsanto Argentina S.A., la cooperativa informó que el cheque N° 281, emitido el 26/12/01 y casi once meses después es anulado, no registrándose en el resumen de cuenta la anulación y comprobándose que su vencimiento para ser cobrado se produjo el 30/06/02 y recién la recurrente lo anuló el 08/11/02.

En otro orden de ideas, y en relación al Sr. Héctor Ramonda, los funcionarios fiscales señalaron que con fecha 07/05/05 se le cursó requerimiento a la recurrente a fin de que informe los medios de pago cancelatorios de los cheques diferidos consignados en el pasivo como valores en tránsito al 30/09/02, 30/09/03 y 30/09/06, y ésta contestó que tan sólo de tres cheques, efectivamente pagados, no surge indubitablemente que se correspondan a la cancelación de pasivos, detectando el ente fiscal otros cheques cobrados por el Sr. Ramonda, de los cuales no resulta posible establecer que correspondan a la cancelación de pasivos.

Con fecha 08/07/05 se circularizó a la sucesión del Sr. Ramonda, informando el representante de una operación de venta de soja de fecha 20/08/03, así como también la cantidad de quintales de soja depositada en la Cooperativa al 31/12, de los años 2001 a 2004, coincidiendo con lo informado por la cooperativa. Por otro lado señala que no conoce ni dispone de documentación relacionada con la entrega o recepción de cheques con la cooperativa ni dispone de cheques diferidos entregados por aquélla.

De la base de datos del organismo surge que en las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales del Sr. Ramonda, lo declarado por la sucesión en concepto de patrimonio de empresa o empresa unipersonal apenas cubre parte de la existencia de soja declarada por la cooperativa la 31/12 de los años 2002 a 2004, aún con la salvedad de posibles diferencias en la modalidad y fechas de valuación.

Asimismo, la fiscalización señaló que entre los cheques diferidos anulados al 28/04/06 se verificó que los dos primeros fueron emitidos y entregados en 09/04, puntualizando que en caso de haber estado en poder del Sr. Fernando Ramonda, al momento de la contestación los hubiera informado como saldo existente perteneciente a la sucesión al 30/09/04 e inclusive los hubiera declarado en el impuesto sobre los bienes personales durante el ejercicio 2004, siendo dicha situación contraria a lo expresado por la cooperativa a la largo de la inspección.

Posteriormente, y con el objeto de justificar las deficiencias apuntadas, la actora informó que los cheques en cuestión fueron robados al Sr. Ramonda y que por alguna razón dichos valores fueron retenidos por el Banco de la Nación Argentina al comprobar que habían sido adulterados. No obstante, la inspección advierte que a simple vista las fotocopias no muestran signos o vestigios de adulteración alguna que pudieran inducir a la entidad bancaria a no pagar el cheque al Sr. Ramonda, ya sea por ventanilla o acreditación en cuenta.

Por otro lado, el ente fiscal sostiene que los nuevos cheques supuestamente entregados por la cooperativa a la sucesión del Sr. Ramonda con el fin de reponer los anulados el 28/04/06 se emitieron a valores individuales diferentes a los originales, no obstante tener el mismo o aproximado vencimiento.

En función de lo expuesto, la inspección concluyó que la Cooperativa emitió cheques por importes significativos a nombre del Sr. Ramonda, quien sistemáticamente los devuelve con posterioridad a la fecha de cierre de los citados ejercicios, provocando la anulación de los mismos por parte de la titular, quien los vuelve a reponer, repitiendo en sucesivas oportunidades dicha secuencia.

Finalmente, y con relación a la firma Nicolino A.A.F. y R, los actuantes señalaron que la Cooperativa informó el cheque Nº 880 por $ 62.830, emitido el 16/07/04 y casi ocho meses después fue anulado por la recurrente, no informando el supuesto acreedor los medios de pago recibidos. A su vez, la Cooperativa aportó la orden de pago N° 73135 del 07/04/04 donde consta que le entregó el cheque Nº 02225052, por el mismo importe y cuyo vencimiento se produjo el 12/04/04, no encontrándose registrado en el resumen de cuenta el movimiento correspondiente al 16/07/04.

La inspección observó que con fecha 04/04/06, en copia de ficha movimientos de clientes, se acreditó una cifra equivalente a la del cheque N° 880 y con fecha 05/04/06 la emisión de dos órdenes de pago cancelando

el recibo o acreencia del día anterior.

Asimismo, en el mayor de cuentas se registra con fecha 04/04/06, la devolución de valores propios por el mismo importe y se muestra un débito bancario por $ 10.000.

En función de ello, el ente fiscal concluyó que la recurrente pretendió hacer notar que la deuda relacionada con el cheque N° 880 pendiente de pago al 30/09/04, se termina cancelando recién el en abril del año 2006

En otro orden de ideas, y en relación al Punto c), la inspección señala que en este rubro la Cooperativa consigna las deudas que mantiene con los asociados, constatándose que en el caso de los Sres. Ruben Eroles y Héctor Ramonda existen diferencias al comparar los valores declarados en el balance al 30/09/02 con los informados en los respectivos resúmenes de cuentas aportados por la propia contribuyente, con lo cual se habrían incluido deudas ficticias o simuladas al 30/09/02 por un monto $ 40.816,73.

Por todo lo expuesto, el organismo fiscal concluye que frente al patrimonio declarado al 30/09/02 y 30/09/03, los conceptos que resultaron objetables, vinieron a redundar en definitiva, en un incremento patrimonial que, producidos en los ejercicios 2002 y 2003, no se encontraban justificados impositivamente correspondiendo entonces un ajuste por incremento patrimonial no justificado, conforme lo prevé el artículo 18 inciso f) de la ley 11.683.

Agrega que dichas ventas omitidas fueron prorrateadas mensualmente en función de los montos de las ventas declarados por la titular, habiéndose calculado los respectivos débitos fiscales omitidos mediante la aplicación de la tasa vigente, los que fueron sumados a los montos declarados, obteniéndose los débitos fiscales totales ajustados en los períodos 12/01 a 09/03.

IX.- Que en ese contexto fáctico, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo recaudador, se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Cabe precisar que si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente “con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente” (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, “Cafiero y Pollio S.A.”, 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, “cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o

equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva…debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria….Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso…puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva…" (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", "…debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados" (22/12/83).

En la misma dirección, recientemente, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo que "...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar *ab-initio* la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re: 'Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ DGI" del 22/02/01, y sus citas).

Asimismo, "en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible" (conf. Sala I en causas: "Chieza SA", del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. y "Candle SA", op. cit.).

"A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad

fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David”, op. cit., y “Candle SA”, op. cit.; esta Sala in re: “Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI”, del 14/06/04)”.

IX.- Que bajo tales pautas, y en lo que se refiere al método empleado, cabe advertir que las resoluciones que consistieron en la estimación de los débitos fiscales, no merecen reprobación alguna, por cuanto no se observan irregularidades en el procedimiento utilizado por la administración. Corrobora tal afirmación, las deficiencias apuntadas por en torno a la falta de documentación, así como también la ausencia de pruebas tendiente a su impugnación.

En el caso de atacar las supuestas deficiencias en la depuración efectuada por el organismo fiscalizador en oportunidad de determinar materia imponible, como aquí lo hace la recurrente, corresponde que esta última pruebe y rebata el hecho del ente recaudador que produjo la prueba soporte del ajuste.

X.- Que, en ese contexto, y en relación con el ajuste mencionado en el Punto a) del considerando IX, si bien la actora realiza un análisis de cada uno de los pasivos impugnados por el organismo fiscal y señala que los mismos se encontraban debidamente justificados, lo cierto es que, teniendo en consideración las serias y concretas irregularidades detalladas en el considerando anterior, la recurrente no ha ofrecido probanza alguna ni en sede administrativa ni tampoco en esta instancia que logre desvirtuar las fundadas impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, por lo que solo cabe concluir que los agravios de la recurrente sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones, al no ser sustentados por prueba fehaciente, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

Sobre el particular, y en relación a lo señalado por la actora respecto al mecanismo utilizado por la actora para la conciliación de los granos que se encontraban depositados en la cooperativa, cabe puntualizar que el método descripto es validado por el propio juez administrativo en la resolución apelada, resultando ser el fundamento del ajuste en cuestión la existencia y magnitud de los pasivos oportunamente declarado por la actora.

Ahora bien, en lo relativo al planteo subsidiario de la actora respecto a que se rectifique el ajuste teniendo en consideración lo reconocido por las Sras. Salvatori y Cavallo respecto a la cantidad de 3000 quintales de soja supuestamente depositados en la cooperativa, cabe adelantar que dicho agravio debe ser rechazado, toda vez que las manifestaciones efectuadas por las mencionadas se encuentran desprovistas de prueba alguna que permita acreditar la veracidad de sus dichos, máxime teniendo en cuenta la cantidad de granos informada por la propia actora a través de los certificados de depósito (F. C 1116/A).

A mayor abundamiento, cabe señalar que algunos de los certificados de depósito acompañados por la actora, relacionados con la Sra. Cavallo, consignan como grano depositado “trigo” y no soja.

En otro orden de ideas, y respecto al ajuste vinculado con los valores en tránsito, la actora solamente se agravia respecto a los acreedores Ramonda, Héctor y Nicolino, A.A.FyR, limitándose a señalar la existencia de una desprolijidad administrativa, pero sin acompañar prueba alguna que permita controvertir el criterio fiscal.

Idénticas consideraciones corresponde realizar sobre el ajuste fiscal por acreedores varios, respecto del cual la actora cuestiona que se tenga en cuenta el valor declarado en los resúmenes de cuenta y no el consignado en los balances, situación que surgiría de la prueba pericial contable ofrecida en autos. Más, lo cierto es que, pese a hacerse lugar a aquélla medida probatoria, la actora a fs. 258 desistió de la misma, resultando

entonces sus dichos meras afirmaciones sin sustento probatorio alguno.

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada respecto a este ajuste.

XI.- Que en cuanto al ajuste efectuado sobre el crédito fiscal computado, en virtud de la auditoría y compulsas practicadas sobre la documental respaldatoria de tal concepto, el ente fiscal habría constatado serias irregularidades en las operaciones de compra con el proveedor Adrián Hernán Aguirre.

Sobre este punto, se constató que no pudo localizarse al supuesto proveedor en su domicilio fiscal ni en el domicilio alternativo declarado, a pesar de haber sido visitado en varias oportunidades por la fiscalización.

Por otro lado, a partir de la investigación realizada, el ente fiscal pudo constatar que el Sr. Aguirre no realizaba ninguna actividad relacionada con la compra y venta de cereales, aportando las personas consultadas la información de que poseía un bar en la zona céntrica de la ciudad de Oliva, Provincia de Córdoba y que se habría vendido, habiendo la inspección concurrido al supuesto local constatando que el mismo se encontraba cerrado y en proceso de remodelación.

Asimismo, de las bases del organismo se advirtió que no se detectaron bienes registrables a su nombre ni bienes de uso (maquinarias agrícolas, etc) y los automotores detallados se encontraban vendidos, no declarando tampoco personal de dependencia.

En otro orden de ideas, el Fisco Nacional sostiene que con fecha 03/06/04 se excluyó al señor Aguirre del Registro Fiscal de Operadores en la Compra-Venta de Granos y Legumbres.

Finalmente, y en cuanto a los medios de pago de las facturas en cuestión, habiendo circularizado al Banco de la Nación Argentina (Sucursal Oliva) en relación con los 36 cheques informados por la cooperativa, aquélla entidad bancaria señaló que ocho de ellos no fueron localizados, comprobando luego la fiscalización que habrían sido anulados por la recurrente.

Asimismo, el organismo recaudador constató que del total de los cheques solo seis fueron emitidos a nombre del Sr. Aguirre mientras que los restantes fueron efectuados a nombre de terceros o al portador y cobrados por personas diferentes al proveedor en cuestión.

Respecto a los cheques emitidos a nombre del Sr. Aguirre, se observó que los mismos estaban endosados y que figura un número de documento que no corresponde al mencionado sino a la Sra. Graciela Juliana Alderete y en otros casos si bien se consigna el DNI del proveedor, en el endoso se observa que la firma difiere a la que correspondería con los verdaderos trazos del beneficiario, constatándose dicha situación del propio DNI del rubrado y del Formulario F.712/A presentado ante la AFIP-DGI.

Ello así, del relato efectuado y como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes.

En atención a lo expuesto, el *thema decidendum* queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez,

pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que "... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012).

Y, agregó, que "....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)".

Por último, no puede dejar de mencionarse un reciente pronunciamiento de la Sala V del mencionado Tribunal, que resulta sumamente esclarecedor sobre el tema en cuestión, donde se puntualizó que "...para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora. Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del juez administrativo, debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables..." (Conf. CNACAF Sala V "Noble Argentina S.A. c. EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva" de fecha 23/05/18).

XII.- Que en este contexto corresponde señalar que frente a las amplias facultades para ofrecer prueba que respalde sus dichos, lo cierto es que la recurrente no ha ofrecido probanza alguna en esta instancia por lo que solo cabe concluir que los agravios de la recurrente sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones, al no ser sustentados por prueba fehaciente, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resolución apeladas en autos.

En esa inteligencia resulta pertinente destacar que la defensa de la actora a lo largo de todo su escrito recursivo consiste únicamente en sostener que la empresa contaba con las constancias de CUIT del proveedor en cuestión.

Sobre el particular, cabe señalar que, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos

proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales la falta de capacidad operativa del proveedor en cuestión, falta de ubicación del mismo, con la consecuente imposibilidad de acreditar el pago de las operaciones, entre otros, elementos que en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esta dirección, es útil recordar lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que “…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".

XIII.- Que, finalmente, y respecto del cómputo de créditos fiscales, es menester traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en numerosos pronunciamientos (vid. por todos “Impulso S.A.”, 27/3/98), en la que se sostuvo que “de la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”. En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Criterio que fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en la causas “ADM Argentina SA” y “Molinos Rio de la Plata S.A.” de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció 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 de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente”.

En ese contexto, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

En consecuencia, como quedo dicho, corresponde confirmar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugna el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado.

XIV.- Que finalmente, en relación con el restante ajuste efectuado por el organismo recaudador,

toda vez que la recurrente no ha expresado agravios corresponde su confirmación.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada. Con costas.-

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzman.-

Por ello, **SE RESUELVE**:

1°) Rechazar las defensas de nulidad. Con costas.-

2°) Confirmar la resolución apelada. Con costas.-

3°) Conceder el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional a fs. 239 contra la sentencia de fs. 236/237.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.23 16:51:28 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.23 18:45:08 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.23 18:45:12 -03:00