República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-25637925-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 11 de Marzo de 2024

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) CAFÉ ONKEL S.A. - 35.702-I y acum. - SENTENCIA

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), y Daniel Martín (Vocal Subrogante de la 9na. Nominación); para resolver los exptes. **35.702-I y 38.741-I** caratulados **“CAFÉ ONKEL S.A. s/ apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 39/77vta. y fs. 265/293vta. se interpusieron dos recursos de apelación contra las Res. 163/2011 y 134/2013. Por la primera, se determinó de oficio el IVA de los períodos 06/2005 a 12/2007, ambos inclusive; se estableció una disminución del saldo de libre disponibilidad por los períodos fiscales 08, 11 y 12/2005, 01/2006, 04 y 05/2007 y un saldo de impuesto a ingresar por los periodos fiscales 06, 08, 09 y 11/2005, 01 a 05/2006 y 05/2007, se intimó su pago con más intereses resarcitorios; y se aplicó una multa sobre los períodos en los cuales se determinó impuesto, graduada en dos tantos (200%) del importe defraudado (cfme. arts. 46 y 47, inc. b), ley 11.683). Por la segunda, se determinó de oficio el IVA de los períodos 01/2008 a 03/2009, estableciéndose una disminución de saldos a favor para dichos períodos.

La recurrente relató que se trata de una empresa cuya actividad es la molienda de trigo. Planteó que con la oposición genérica que efectuó el juez administrativo de la prueba aportada y ofrecida, resulta arbitraria, irrazonable y violatoria de su derecho de defensa, reconocido en el art. 18 de la Constitución Nacional (CN), que implica el derecho a ser oído, a ofrecer prueba y a obtener una decisión fundada. En este sentido, alegó que las resoluciones impugnadas carecen de motivación suficiente en tanto se efectúan juicios de valor y extraen conclusiones sin explicar debidamente el iter lógico deductivo que permitiría llegar a ese resultado.

Explicó que una característica común del mercado de cereales es la presencia de intermediarios en la compraventa de granos -en este caso de Ercole Zimmermann S.R.L.-, quienes se encargan de obtener el tipo y la cantidad requerida por el comprador. El intermediario contacta a los vendedores, cierra el acuerdo, e instrumenta las restantes medidas para la concreción del contrato. Por ello, es que afirma que en varias de las operaciones, como las realizadas con Cooperativa Apícola Arco Iris Ltda., Elena Rocío del Valle Orona, Felipe Ponce, Omar Marsilio Ponce, Agro Nuevo Cereales SA, Agro Costa del Uruguay SRL, Santo Tomasso SRL y Aras del Norte

SA, no tomó contacto directo con los mismos, a los que conoció a través de la documentación correspondiente. Esta circunstancia resulta corroborada por el hecho de que el corredor emite las respectivas facturas por las compras de las mercaderías. Agregó que de la prueba de Ercole Zimmermann S.R.L. surge que efectuó operaciones de corretaje entre ella y varios proveedores y que resulta irrelevante indicar como argumento de impugnación la capacidad operativa del proveedor, pues en esos casos los vínculos se entablaron en forma constante con el corredor.

Detalló la documentación aportada referida a cada proveedor a los efectos de probar sus argumentos y analizó particularmente a cada uno para concluir que las observaciones efectuadas por el organismo fiscal no son oponibles a Café Onkel SA.

Hizo hincapié en que los emisores de las facturas se encontraban inscriptos ante la AFIP-DGI y también ante el Registro de Operadores de Granos, que la fecha de vencimiento de las facturas observadas resultaban en todos los casos posteriores a la de su emisión; que las imprentas responsables se encontraban debidamente individualizadas en las facturas, indicando su número de CUIT, Registro Fiscal de Imprentas, fecha de impresión y rango de comprobantes impresos, habiéndose reconocido los trabajos realizados. Asimismo, los códigos de autorización de impresión que figuran en las facturas impugnadas coinciden con las autorizaciones otorgadas.

Resumió que, al haber otorgado la CAI, el propio fisco reconoció la regularidad de la operatoria, la existencia del proveedor y que éste operaba regularmente.

Puso de relieve que Café Onkel S.A. pagó en todos los casos las operaciones con cheques cruzados, no a la orden, emitidos a nombre del emisor de la factura respectiva y agregó que retuvo e ingresó las retenciones correspondientes de IVA.

Destacó que la actividad declarada de todos los proveedores cuestionados es la “venta al por mayor en comisión o consignación de cereales” y que todos figuraban a la época de los hechos en el Registro de Operadores de Granos, por lo que el supuesto hecho de que no poseían capacidad operativa y económica para producir los cereales no habilita a inferir que no pueden haberlos vendido como intermediarios o revendedores.

Consideró que si se ingresaron sumas retenidas a las arcas fiscales, es evidente que se efectuaron operaciones gravadas, que no pueden ser otras que las compras de trigo, cuyo crédito fiscal se cuestiona. Es más, a pesar de haber impugnado a los proveedores, el propio fisco reconoció que las operaciones existieron y que los granos fueron efectivamente entregados a Café Onkel SA.

A fs. 55/55vta./63 y 275/280vta. de los escritos de inicio, realizó un análisis particularizado de las constancias que obran en los cuerpos de inspección de cada uno de los proveedores impugnados y reiteró que las observaciones realizadas por el fisco no son oponibles a Café Onkel SA. Asimismo, destacó que todos los requisitos dispuestos por el art. 12 de la LIVA se configuran en el caso.

En subsidio, solicitó que se tome como pago a cuenta de las sumas liquidadas en concepto de IVA a las retenciones efectuadas por Café Onkel S.A. a los diferentes proveedores impugnados.

Con relación a la sanción aplicada, sostuvo que en las actuaciones administrativas (aa) no se observó existencia alguna de argucia o subterfugio tendiente a lesionar los intereses del fisco y que tampoco se acompañó prueba de ello, salvo la ligera y automática invocación del art. 47, inc. b) de la ley 11.683, la cual carece de la fundamentación necesaria para ligar esa presunta intención con los hechos descriptos en las vistas y las resoluciones impugnadas.

Manifestó que no corresponde la aplicación de la figura infraccional prevista en el art. 46 de dicha ley por haberse determinado la deuda sobre base presunta, de conformidad con la doctrina de la CSJN.

Citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba, hizo reserva del caso federal, y peticionó que se revoquen las resoluciones recurridas, con costas.

II.- Que a fs. 92/123 y fs. 307/326 se presentó el fisco nacional y contestó el traslado de los recursos, acompañando los antecedentes administrativos (aa), solicitando que oportunamente se rechacen los argumentos vertidos por la recurrente, y se confirmen en todas sus partes las resoluciones apeladas, con costas.

III.- Que a fs. 330 obra la sentencia por la cual se acumuló el expediente que originariamente tramitó bajo el N° 38.741-I al que lleva el N° 35.702-I.

IV.- Que a fs. 131 y fs. 340 se abrió la causa a prueba, a fs. 382 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 385 se pusieron autos para alegar, haciendo uso de su derecho sólo el fisco a fs. 389/394vta. A fs. 396 se llamaron autos a dictar sentencia.

V.- 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 resulten necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco estamos obligados a ponderar todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776).

VI.- Que primeramente corresponde me expida con relación al agravio de nulidad articulado por la actora por considerar –en suma- que los actos apelados carecen de fundamento, causa, que la oposición a la prueba fue realizada en forma genérica y que se omitieron considerar hechos que resultan esenciales para adoptar la decisión que sustenta las resoluciones apeladas, toda vez que el mismo, de ser acogido favorablemente, derivarían en la nulidad de la resolución recurrida.

En este sentido, cabe tener presente lo dicho por nuestro más Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley, y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Al respecto, debe recordarse que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su emisión.

Del análisis de los actos recurridos, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, surge que contienen los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549), y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa

adecuada, no vislumbrándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan las resoluciones apeladas -como simplemente invoca la actora-, ni que haya existido agravio alguno a su derecho de defensa. Nótese que el rechazo de la prueba ofrecida en la instancia anterior fue debidamente fundado de acuerdo a las constancias de fs. 18/19 y 247/248, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez de los actos, por lo que corresponde **rechazar el agravio articulado.**

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra los actos apelados y con la finalidad de obtener su revocación, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, **no corresponde imposición de costas a su respecto.**

VII.- Que así las cosas, la cuestión traída a decidir es si corresponde la impugnación del cómputo del crédito fiscal en el IVA por distintos períodos con origen en la impugnación de determinados proveedores.

De los informes finales de inspección (IFI) (v. fs. 601/612, Cpo. Ppal. IVA (O.I. 335.499) y fs. 402/433, Cpo. Ppal. IVA Nro. 5 del acumulado, ambos aa) y de las resoluciones recurridas y sus anexos, surge que la recurrente se encuentra inscripta en la actividad de "molienda de trigo". A criterio de la fiscalización y luego de efectuada la circularización a los proveedores del contribuyente, por las razones expuestas en los Anexos I de las resoluciones apeladas, resultó impugnado el crédito fiscal con origen en los siguientes proveedores:

1) Felipe Domingo Pérez: Se encuentra inscripto en "venta al por mayor de cereales" y "cultivo de soja". Declaró no haber realizado operaciones de compraventa de granos, ni haber percibido ni pagado suma alguna, que se encuentra en tratativas para alquilar un silo ubicado en la ciudad de Rosario, Pcia. de Santa Fe, que está condicionada a la regulación del alta en el Registro de Operadores de Granos y que posee 2 cuentas bancarias. Agregó que su fuente de ingresos es por su desempeño en una verdulería propiedad de su hijo y por su trabajo como docente. El domicilio declarado resulta ser una casa de familia; no posee inmuebles; no realizó arrendamientos; no posee rodados; no posee empleados en relación de dependencia; poseía cartas de porte sin uso debido a la falta de actividad que se encuentran en la casa de un amigo personal; no aportó documentación respaldatoria del circuito físico del movimiento de granos; los transportistas no reconocieron los trabajos, ni al Sr. Pérez; los vehículos utilizados supuestamente para el transporte no son aptos para tal finalidad; los pagos eran extraídos tras su acreditación; no se aportó documentación referida a las compras; no actuó como agente de retención, salvo por la operación con el Sr. Calvete, quien no la reconoció y que no implicó ingresos directos al fisco sino que fue cancelada mediante compensación con saldo de libre disponibilidad. Se analizaron las cuentas bancarias del Sr. Pérez, no evidenciándose operaciones con Café Onkel S.A. por las sumas supuestamente facturadas y abonadas. Se circularizó a López y García S.R.L. que figura como principal intermediario, cuyo socio gerente afirmó no haber realizado operación alguna con el supuesto proveedor. También se circularizó a los transportistas quienes desconocieron al Sr. Pérez.

2) Menica S.A.: Se encuentra inscripta en "cultivo de soja", "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales". Se encuentra involucrada en la causa penal 528/08 "Blasetti, Héctor y otros" sobre infracción a la ley 24.769 y se encuentra cargada en la base Apoc. Luego de tratar de localizarla en varios de los domicilios denunciados, el portero de uno de los edificios visitados manifestó que hace aproximadamente 4 años funcionó en uno de los departamentos una oficina receptora de la documentación que llevaba el nombre de Menica S.A. y que a partir de dicha fecha las personas responsables de la receptoría, cuyos nombres desconoce, no fueron más. Fue excluida del RFOG en 11/2005; posee relación débito/crédito alejada de los parámetros medios de la actividad; no posee bienes registrables; presentó las DDJJ del impuesto a las ganancias (IG) por los ejercicios 2005/2006 sin

movimiento. Uno de sus accionistas, Sr. Omar Robles, contador público que declaró formar parte de otras 5 empresas, afirmó que vendió su participación al Sr. Miguel Angel Kraljevich y a la Sra. Patricia Leonor Martínez y que en 02/2005 entregó toda la documentación de la empresa a dichas personas. Les recomendó al Sr. Facundo Trejo para realizar tareas de recepción y envío de documentación. Localizado el Sr. Krealjevich manifestó que en 07/2005, la Sra. Martínez le pidió a modo de favor si podía firmar papeles para poder ella realizar un negocio para lo cual necesitaba la firma de otra persona. Manifestó nunca haber concurrido a realizar trámites bancarios a los Bancos Hexagam Bank Argentina S.A. y Banco de la Pcia. de Córdoba S.A., ni tampoco firmó cheques ni poderes. Desconoció haber escuchado nombrar al Sr. Trejo y que no vio más a la Sra. Martínez. Desconoció la firma que sería suya que se le exhibió del Libro de Depósito de Acciones y Registro de Asistencia Nro. 1 de Menica SA del 21/02/2005 y la de la copia del contrato de compraventa de acciones de Menica S.A. Negó haber autorizado la compra de cartas de porte. Se ubicó al Sr. Trejo quien manifestó que ingresó a trabajar en Menica SA en 11/2005, que se entrevistó con el Sr. Omar Adolfo Robles, quien le pagaba su sueldo en efectivo, que era cadete y le reportaba a Robles quien le afirmó que era el presidente de Menica SA. La Sra. Patricia Leonor Martínez no pudo ser localizada. Asimismo, de las actuaciones administrativas seguidas a esta firma, surgen 2 contratos de arrendamiento: a) Uno del 29/06/2005 entre Menica SA representada por el Sr. Kraljevich y, por otra parte, el Sr. Raúl Leonardo Martínez, por 24 meses hasta el 30/06/2007. Se trata de un campo de 2287 has. denominado “La Bajada”, ubicado en la Pcia. de Santiago del Estero. El Sr. Martínez desconoció la firma del contrato, la existencia de Menica S.A. y del Sr. Kraljevich, que sólo es titular de dicho campo en un 50%, que nunca fue explotado y que el mismo recién fue arrendado en 06/2007 y, b) Otro contrato del 29/06/2005 entre Menica S.A., representada por el Sr. Kraljevch y, por otra parte, la Sra. Sara Nélida Borre. Se alquiló por 24 meses por idéntica fecha al anterior, un campo de 7500 has. ubicado en la Pcia. de La Pampa. Respecto de este contrato, se detectó que la Sra. Borre vendió las parcelas supuestamente utilizadas en dicho contrato el 21/12/2004, por lo que no las pudo haber arrendado cuando no eran de su titularidad.

3) Patricia Elena Escudero: Se encuentra inscripta en “servicios agrícolas NCP”, “cultivo de soja”, “venta al por mayor en comisión o consignación de cereales”, y “transporte automotor de cargas NCP”. Con fecha 05/09/2006 personal de fiscalización se constituyó en el domicilio fiscal de la supuesta proveedora donde fueron atendidos por el Sr. Guillermo Antonio Villafañe (apoderado de la Sra. Escudero), quien manifestó que la actividad de la misma era la de acopio y consignatario, compra venta de cereal, que durante la campaña 2004 y 2005 acopió en la planta de Taco Ralo que le alquilaba a la firma Los Cordobeses S.A. mediante un subarriendo, que principalmente acopiaba soja y en menor medida trigo, que al estar inscripta como operador de granos cumplía con los regímenes de retenciones dispuestos por la AFIP, que comercializaba entre otros con Molinos Río de la Plata, Vicentín SAIC y en menor medida con Bunge Argentina S.A., AGD, Toefer Internacional, etc. Agregó que tenía 3 o 4 empleados en relación de dependencia, que efectuaba contratos de locación de servicios para la reparación y mantenimiento de la planta de acopio y transporte, que la compra de granos la efectuaba puesto en planta y en algunos casos lo retiraba de los campos, siempre como granos listo para su acopio, que sus proveedores más importantes fueron Columbres, Palu Cereales, Luis Proto, etc, que los medios de pago utilizados eran transferencias electrónicas o cheques del Banco Río Cta 0280-04 que tenía con él en forma conjunta, que la capacidad de la planta de Taco Ralo era de 5500 toneladas aunque ya no la utilizaba por haber arrendado el silo de la planta Ballivián ubicado en el departamento San Martín de la Pcia. de Salta; que en la campaña 2004 y 2005 poseía tractores extractores de cereales, tolvas autodescargables, camionetas, etc., que tuvo que venderlos, que a ese momento sólo tenía como bienes una camioneta chapa FJC 070, su vivienda particular que no estaba a su nombre porque la estaba pagando, la carrocería y el acoplado de un camión Mercedes Benz 160 tomado en leasing y que además de la cuenta bancaria mencionada, era titular de la No 2987/0 de la sucursal 069 del Banco Río.

Los fiscalizadores le solicitaron a esta proveedora documentación contable, impositiva e información relativa a su actividad comercial, así como el detalle de los principales proveedores con los que operaba. Al respecto, informó como uno de ellos a Menica S.A. Luego, se le solicitó documentación relevante a los proveedores de la supuesta proveedora. Se efectuaron las observaciones relatadas a fs. 745/801 de los Cpos. Principales 4 y 5 de IVA de los aa de las que se concluyó que la mayoría de los mismos son inexistentes debido a las numerosas y graves inconsistencias en las cartas de porte (falta de consigna del origen del grano supuestamente comercializado, y el destino del mismo, el peso de destino del grano difiere del consignado al origen, etc.), muchos proveedores se encuentran en la base Apoc, gran dispersión geográfica entre el lugar de origen de los granos y el de destino, carecen de estructura mínima necesaria para la concreción de las operaciones de venta, por lo que se infirió que la Sra. Escudero no es ejecutante de las operaciones de compra que declara, ni que sea dueña de los ingresos provenientes de la venta de granos.

Los fiscalizadores se constituyeron en la planta de Ballivián donde vecinos del lugar manifestaron que la misma era explotada por otra empresa y que la que explotada por la Sra. Escudero se encontraba en la localidad de Coronel Cornejo. Ello así, se constituyeron a esta planta y se les informó que sería utilizada por una persona de apellido Villafañe y que la misma estaba vacía y los silos sin ocupación. Luego se verificó que la planta de Ballivián era explotada por la firma Anta del Dorado S.A., siendo el Sr. Elizalde su arrendatario, confirmando lo que se les había informado al visitarla. Las toneladas de granos que serían objeto de almacenaje y acondicionamiento en silos que la Sra. Escudero manifestó explotar, superaría en un período mensual la capacidad de almacenaje de los mismos, y debería haber contado con una mayor cantidad de mano de obra empleada, propia o de terceros, lo que no fue acreditado. Si bien la Sra. Escudero sería propietaria de un inmueble, el mismo está destinado para casa habitación, por lo que no resulta apto para la explotación agropecuaria, tampoco registra máquina agrícola alguna.

4) Aras del Sur S.A.: Se encuentra inscripta en “venta al por mayor de cereales”, “cultivo de soja”, “servicios de almacenamiento y depósito” y “venta al por mayor en comisión o consignación de cereales” y cargada en la base apoc desde el 02/06/2010 sin capacidad económica; no pudo ser localizada en los domicilios denunciados; no posee bienes registrables afectados a la actividad comercial declarada (propiedades, automotores, maquinarias agrícolas, etc.) ni personal en relación de dependencia. Tampoco se constató la existencia de contratos de arrendamiento, acopio o tercerización de actividades. Presentó la ddjj del IG por el período 2005 y en IVA en los ejercicios 2005 y 2006, en todos los casos con saldos de libre disponibilidad, con ventas declaradas que superan los $8.700.000 lo que no se justifica tratándose de un sujeto cuya capacidad operativa es inexistente. Registra operaciones según CITI ventas en el año 2006, y 01 y 02/2007; registra acreditaciones bancarias en los años 2005 y 2006, en este último por montos superiores a los $10.000.000 y fue excluida del registro de la RG 2300 del 16/12/2005 al 18/7/2006 por incorrecta conducta fiscal.

5) Oeste Plásticos S.R.L.: Se encuentra inscripta en “fabricación de productos plásticos en formas básicas y art. de plástico NCP, excepto muebles” y a partir de 10/2004, “cultivo de maíz”, “cultivo de soja”, “cultivo de trigo”, “cultivo de sorgo granífero”, y “cultivo de girasol”. Se encuentra incluida en la base apoc por no contar con capacidad económica; no pudo ser localizada en el domicilio declarado; fue localizado uno de los socios (Sr. Hernán Aguirre) quien informó que se dedicó a la fabricación de secadores de plástico y goma, que un contador le aconsejó constituir una S.R.L. y lo hizo con su hermano David, estudiante terciario. Como no le iba muy bien en 08/2004 cedieron sus cuotas a los Sres. Héctor Cristian Martínez y Gustavo Daniel Zapata, resultando inconsistente uno de los DNI informados como de estas personas. Se constató que las actividades económicas relacionadas con el cultivo de cereales declaradas ante la AFIP fueron realizadas en 10/2004, luego del contrato de cesión de cuotas, no pudiendo localizarse a los nuevos cesionarios de la firma. En suma, se destacó que este

proveedor no posee bienes registrables afectados a la actividad (inmuebles, rodados, etc.) ni personal en relación de dependencia, tampoco se constató la existencia de contratos de arrendamiento, acopio o tercerización de actividades, no se practicaron retenciones por compras realizadas. Fue excluido del RFOG en 11/2006; presentó la ddjj del IG 2004 y posee pagos hasta 2005 de escasos importes.

6) Elena Rocío del Valle Orona: Se encuentra inscripta en "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales" y "venta al por mayor de productos alimenticios NCP". A través de una multinota impositiva que recibió en 06/2007, manifestó que aún no operó en el comercio de granos debido a que está realizando los trámites necesarios para ser habilitada por el ONCCA, que no efectuó ninguna compraventa de cereal a la fecha y tampoco documentación vinculada a retenciones, certificados de depósitos, etc. Asimismo, se constató que no posee bienes registrables afectados a la actividad comercial declarada (propiedades, automotores, maquinarias agrícolas, etc.), ni personal en relación de dependencia; no posee contratos de arrendamiento; se encuentra excluida del RFOG el 25/01/2008 por incorrecta conducta fiscal; no existen retenciones informadas por terceros; presentó las DDJJ de IVA en los períodos 10, 11 y 12/2007 con saldos técnicos a favor de AFIP, transformándose en saldo a favor del contribuyente por las retenciones declaradas.

7) Omar Marsilio Ponce: Se encuentra inscripto en "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales" y "cultivo de soja" e involucrado en la causa 528/2008, "Grupo Compensaciones-Impugnación de Créditos Fiscales" que tramita por ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nro. 1. Se encuentra excluido del RFOG el 12/2006 por incorrecta conducta fiscal. No pudo ser ubicado en los distintos domicilios declarados a pesar de las profundas tareas de fiscalización llevadas a cabo. No cumplimentó los requerimientos cursados; no justificó el origen del grano comercializado; las retenciones sufridas informadas por terceros son notablemente superiores a los débitos declarados; no practicó retención alguna por la compra de granos. Se constató que en el año 2007 poseía 2 cajas de ahorros abiertas en distintas entidades bancarias de cuya información se constató la registración de acreditaciones por montos superiores a los $10.000.000 y del análisis de las DDJJ presentadas en el IVA (10/2006 a 01/2007), surge que el Sr. Ponce facturó por más de $16.000.000, circunstancias que se contraponen con un sujeto que trabaja como empleado en una carpintería, tal como declaró un vecino de uno de los domicilios visitados. Las imprentas informaron que los trabajos fueron encargados y retirados por Avril Longo y Sergio Oviedo quien es contador de muchas firmas excluidas del RFOG; como poderdante figura el Sr. Escudero, contador residente en Río Cuarto, relacionado a contribuyentes sospechados de insolvencia. Presentó ddjj en el IG desde 2005 a 2008; registra pagos en IVA e IG de escaso monto; no practicó retenciones y se encuentra incluido en la base apoc con resistencia a la fiscalización.

8) Esquina Litoral Cereales S.R.L.: Se encuentra inscripto en "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales" y "cultivo de cereales excepto los forrajeros y las semillas NCP". La socia gerente de la firma, Sra. Griselda Retamozo manifestó que hacía aproximadamente 3 años personas que no conocía oriundas de Rosario acompañadas por la Dra. Fasolo la invitaron a constituir una S.R.L. a lo que accedió y firmó el contrato de constitución, que no vio más a esas personas y que se disgustó con la Dra. Fasolo y perdió contacto con ella. Expuso que jamás realizó una operación comercial con nadie, que desconocía la actividad de la sociedad, nunca realizó apertura de cuenta bancaria, no firmó cheques, que los trámites de inscripción en AFIP los realizó la Dra. Fasolo, que no tenía depósito de cereales, ni empleados, ni camiones ni rodados. La otra socia gerente, Sra. Cintia Ivana Rossi, agregó que la empresa nunca realizó actividades ni efectuó operaciones comerciales de ninguna índole y que con su socia, nunca consintieron, participaron o autorizaron operaciones comerciales a nombre de su firma. De las bases del organismo no surgen bienes patrimoniales registrables, movimiento financiero y/o antecedentes laborales anteriores de las socias ni presentación de DDJJ del IG, evidenciándose una notoria insolvencia patrimonial e inexistente fuente de ingresos. El movimiento bancario no se condice con las

operaciones facturadas. Sus proveedores fueron dados de baja del Registro Fiscal de Operadores de Granos; surgen inconsistencias entre los montos registrados en el libro IVA compras y los montos facturados en el libro IVA ventas y se encuentra excluida del RFOG desde el 05/08/2005.

9) Frigorífico Empalme S.R.L.: Se encuentra inscripta en "operaciones de intermediación de carne excepto consignatario directo" y "cultivo de soja" y cargada en la base apoc por no contar con capacidad económica. Está excluida del RFOG desde el 07/2006. En 08/2006, período impugnado, declaró débitos fiscales por la suma de $3.254,08, cuando las operaciones impugnadas por el mismo período resultan ser de $11.542,28. De acuerdo con la información aportada por la ONCCA, habría realizado entregas de granos como cargador entre 07/2005 y 05/2006 por 98.86 toneladas por lo que debió haber explotado aproximadamente 170 hectáreas en la campaña 2004/2005, pese a lo cual no posee bienes rurales, ni planta de acopio de granos. Tampoco arrendó campos ni contrató servicios de laboreo para producir tal cantidad de granos, atento a que no practicó retenciones. No posee bienes registrables; sólo declaró personal en relación de dependencia hasta 04/2006, registrando acreditaciones bancarias hasta el 2003; no poseía cuentas bancarias; no posee empleados; no pudo ser localizada; no posee bienes inmuebles ni automotores y no practicó retenciones por el arrendamiento de campos.

10) Cooperativa Apícola Arco Iris Ltda.: Se encuentra inscripta en "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales" y "cultivo de soja". El contrato social de esta firma data de 1998 mientras que la inscripción ante la AFIP fue en 2006, resultando irrazonable que una firma permanezca tanto tiempo inactiva. No pudo ser localizada en los domicilios denunciados ni en los de sus integrantes. Junto con la solicitud de incorporación al Registro Fiscal de Operadores de Granos, la supuesta proveedora aportó fotocopia de una escritura de 11/2006 por la que adquiere un lote al Sr. Sterna -quien se encuentra incluido en la base apoc, sin capacidad económica ni poseer bienes- de 3416m2 con todo plantado, adherido y edificado en especial la planta de silos en la Pcia. de Santa Fe, no habiendo ningún escribano informando tal compraventa. Fue incluida en la base apoc y excluida del RFOG desde el 15/05/2007, por incorrecta conducta fiscal. Posee cuentas bancarias en el Banco Francés, Nuevo Banco de Santa Fe y HSBC Bank; no posee DDJJ de BP presentada; no posee propiedades ni automotores; sólo presentó la DDJJ del IG del ejercicio 2008 en cero; presentó DDJJ de IVA desde 11/2006 a 07/2009, siendo que declaró actividad en los meses 03/2007 a 05/2007; sólo declaró 2 empleados en los períodos 02 y 03/2007, presentando las DDJJ en los meses 01 a 08/2007. Con el fin de acreditar el cambio de domicilio fiscal a CABA, la supuesta proveedora aportó fotocopia de un contrato de locación del 05/12/2006 por 24 meses, siendo la garante del mismo Curnel S.A., representada por Aldo Ariel Miño que tiene el mismo domicilio que la Sra. Patricia Lucrecia Massa, integrante de la Cooperativa Apícola Arco Iris Ltda. a quien se le notificó uno de los requerimientos cursados. En el 2009 se cambió de domicilio a Mar del Plata, un mes después de que se suscribió el contrato de alquiler.

11) La Otilia S.A.: Se encuentra inscripta en "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales", "servicios agrícolas NCP", "cultivo de oleaginosas NCP", "cultivo de trigo" y "cultivo de maíz" e involucrada en la denuncia penal como usina empresa sin capacidad económica de acuerdo con el informe realizado por la División Fiscalización Nro. 2 de la Dirección Regional Microcentro. Se encuentra excluida del RFOG por su actividad de acopiador por incorrecta conducta fiscal; no presentó DDJJ de retenciones vinculadas a la compra de cereales, granos u oleaginosas y tampoco en el IG por intermediación; no posee empleados en relación de dependencia. No registra bienes; ni pagos de impuestos; ni rodados. No pudo ser localizada; sus integrantes tampoco fueron localizados y los domicilios de los familiares de la supuesta integrante de la firma (Sra. Priotti), informaron desconocer a la empresa, informando la hermana de la Sra. Priotti que sólo trabajaba como moza en el bar del Club de Velas de Rosario y su madre informó que trabajó también en "Grimoldi". Presentó DDJJ del IG por el ejercicio 2006 con un activo de $12.000 sin consignar resultado alguno y en IVA por el lapso 09/2006 a

07/2007 en cero, salvo en tres meses que declara débitos y créditos similares, con saldos a pagar mínimos; no poseía alta en el RFOG; no surgen del SITER acreditaciones bancarias desde 06/2007.

12) Agro San Ignacio S.R.L.: Se encuentra inscripta en "venta al por mayor de cereales" y "cultivo de cereales no clasificados". No aportó libros rubricados ni registros auxiliares; no exhibió contabilidad ni comprobantes. Se trató de ubicar a los integrantes de la firma, constatándose que la Srta. Silvia Viviana Mionnet hasta 06/2004 se encontraba en relación de dependencia de la firma Bodegas del Litoral S.R.L. y no surge de las bases del organismo que se informen bienes registrables de su titularidad. Se pudo detectar que el Sr. Héctor David Cabrera (socio), no posee bienes registrables de su titularidad y el domicilio denunciado se corresponde con una vivienda humilde. Si bien el Sr. Héctor Antoniades se presentó como apoderado del Sr. Cabrera, se constató que poseía firma apócrifa. Asimismo, se constató que no posee empleados; que desde 01/2004, fecha en que se cedieron las cuotas partes de la firma, que los créditos fiscales provienen de proveedores que operan en el rubro de forma irregular. Conforme la base E-fisco, los socios resultan ser insolventes; la planta de silo alquilada no pudo ser utilizada por problemas de napas de agua. A partir de la información proveniente de las bases de datos del fisco, se circularizó a los supuestos proveedores de la firma y quienes contestaron (Bueno Modesto y Abel SH y Rubén Enrique Fina), manifestaron no haber realizado operaciones de venta a la firma. Con respecto a los movimientos bancarios, durante 2005 era titular de 5 cuentas, registrándose acreditaciones por montos superiores a los $6.000.000, lo que se contrapone con una empresa que carece de capacidad operativa suficiente. Los cheques recibidos fueron canjeados por efectivo o cobrados por terceros no relacionados con la empresa; las transferencias recibidas a la CBU fueron inmediatamente retiradas en efectivo; no se registraron compras de bienes o inversiones pese a cobrar más de $ 70.000.000. Con relación al transporte, no se aportaron muchas cartas de porte, otras con espacios en blanco y en muchas no resultan ser camiones; del cruzamiento con los libro IVA ventas, se desprende que algunos transportistas no realizaron los viajes que aparecen en las cartas de porte; el cereal provenía de zonas en las que la firma no poseía campos ni domicilios; fue excluido del Registro Fiscal de Operadores de Granos en 06/2005; presentó DDJJ en el IG sólo hasta el ejercicio 2003; no posee bienes registrables; posee acreditaciones bancarias elevadas de 2004 a 2007 y se encuentra incluida en la base apoc por no contar con capacidad económica.

13) Agro Nuevo Cereales S.A.: Se encuentra inscripta en "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales", "cultivo de legumbres secas" y "elaboración de frutas, hortalizas y legumbres deshidratadas o desecadas, preparación NCP de frutas, hortalizas y legumbre" y cargada en la base apoc desde el 25/03/2009 con irregularidades en la cadena de comercialización. Posee CUIT inactiva, con constantes cambios de domicilio, siendo las modificaciones en 15/02/2006, 19/05/2006, 04/06/2010 y 06/07/2010. Se destaca el robo de los Libros Diario, Inventario Balances, recibos, facturas, cartas pago, remitos, apertura cuentas bancarias, DDJJ y demás documentación solicitada. Del análisis de los contratos de venta a futuro de granos aportados, se detectaron diversas inconsistencias: a) Contrato de venta a futuro de trigo (fs. 691): Vendedora Tedim S.A. se encontraba dada baja por quiebra desde 08/2005, siendo actividad la construcción, reformas y reparaciones de edificios no residenciales; servicios pecuarios excepto veterinarios; elaboración de frutas, hortalizas legumbres deshidratadas o desecadas, preparación NCP. Esta empresa se encuentra incluida en la base e-apoc desde 08/11/2005, considerada usina proveedora de facturas apócrifas, b) Contrato de venta a futuro de soja y girasol (fs. 697): Vendedora Los Matryso S.H., también incluida en la base apoc desde el 30/11/2007, por no poseer capacidad económica para llevar adelante las operaciones facturadas, c) Contrato de venta de maíz a futuro (fs. 714) con Agrícola Sudamericana SA, también incluida en base apoc desde el 19/01/2006 por no poseer capacidad económica. En todos los casos, los representantes de las firmas declararon en forma incorrecta los números de documento. Se dedujo que el contrato de locación aportado como también los de venta de granos a futuro carecen de veracidad para respaldar el contenido de dichos documentos, lo que pone en duda la presunta actividad

comercial llevada a cabo por la proveedora. Posteriormente, el apoderado de la firma aportó parcialmente la documentación solicitada, sin los libros e indicó que no poseía bienes registrables y que los libros legales y de comercio se encontraban en la compañía a disposición, que la actividad es la compraventa de cereales, que se desarrolla en Rosario, que desconoce la modalidad operativa, que fue contratado en 01/2007 por el Sr. Pozeti y que los elementos aportados fueron enviados por el contador de la empresa, Sr. Héctor Dallarmina. Consultado sobre el domicilio fiscal, el apoderado refirió que de lunes a viernes en horario completo se encontraba en el mismo un Señor de nombre Damián, no recordando el apellido. El 28/05/07 compareció el Dr. Caviglia (apoderado), quien informó que la empresa "no poseía bienes de uso propios, ni personal a cargo", aportó lista de clientes y un solo proveedor (TEDIM S.A.), no exhibiendo libros de ningún tipo ni documentación alguna. Asimismo, afirmó que el lugar de almacenamiento de los granos se encontraba en la Planta de Silos sita en la localidad de Dudignac, partido de Nueve de Julio, PBA. Seguidamente, con fecha 08/06/2007, se presentó el autorizado e indicó que los libros de comercio, balances y papeles de trabajo se encontraban en poder del estudio de auditoria externo, por lo que no podían ser aportados en ese acto. Asimismo, presentó constancia de habilitación de Planta de Silos a nombre de Marcos Ugolini y Contrato de locación de la aludida planta, de fecha 18/02/2004, por un plazo de vigencia de 40 meses a partir del 18/02/2004 al 18/06/2007. El 21/04/2009, se notificó a la firma del asunto el inicio de una fiscalización a efectos de constatar el cumplimiento a sus obligaciones impositivas, por el IVA (períodos 01/2006 a 03/2009). Al respecto, se le solicitó la exhibición de Libros Iva Compras, IVA Ventas, documentación de respaldo, detalle de retenciones y percepciones, entre otras cosas. Al vencimiento, luego de la prórroga adicional otorgada, no efectuó presentación alguna. El 29/04/2010, se presentó documentación por parte del nuevo presidente de la firma Agro Nuevo Cereales S.A. (Sr. Jacobo E. Zysman) quien denunció haber detectado en la contabilidad de la firma, la existencia de retenciones practicadas a sujetos que no eran clientes de sus operaciones, por lo que solicitó se lleven adelante las tareas necesarias para esclarecer la situación. Con fecha 04/06/2010 se verificó de las bases de datos del fisco un cambio del domicilio fiscal declarado, pasando a ser el domicilio ubicado en la calle Ruy Díaz de Guzmán 107, Piso 6º, Depto. "D". CABA. A fin de determinar el real asiento de las actividades de la investigada, con fecha 18/06/2010 agentes fiscalizadores visitaron los domicilios de la empresa, así como los de sus autoridades, apoderados, contador, imprentas, tanto fiscales como alternativos, denunciados o invocados, en todas las verificaciones y/o fiscalizaciones de los cuales se tuvo conocimiento. Como resultado de ello, en reiteradas oportunidades no se localizó a la firma en trato, o se constató la inexistencia del domicilio. Con fecha 22/06/10, se presentó el Sr. Zysman y el Dr. Luis Maria Jiménez Ortíz (asesor jurídico), quienes ratificaron el domicilio fiscal sito en Ruy Díaz de Guzmán, indicando haber celebrado contrato de locación por el mismo, no recordando ni quien es el locador ni el monto del alquiler mensual abonado. Consultados respecto de su permanencia en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, afirmaron que se encontraban operando en forma normal en el mismo como Acopiadores. Se detecto que, con fecha 06/07/2010 la firma efectuó un nuevo cambio de domicilio fiscal a Carlos Encina N 1737 Gregorio de Laferrere, PBA, jurisdicción de la Agencia N 54, realizando dicha modificación a raves de internet. Por su parte, con fecha 08/07/2010 exhibió contrato de locación del inmueble sito en Ruy Díaz de Guzmán 107 CABA sin detallar piso y departamento, celebrado con la Sta. Romina Ortíz el 15/05/2010 (período 15/03/2010 a 15/03/2012). De consultas efectuadas a la base obrante en este organismo, la Sta. Ortiz no posee inmuebles. En la misma fecha, se aportó contrato de sublocación de planta de silos ubicado en Dudignac, PBA, celebrado con Marcos Ugolini por el período 19/06/2007 a 18/06/2010. De consultas en la base, el Sr. Ugolini sólo era propietario de una finca en CABA. Los fiscalizadores no ubicaron persona alguna en los domicilios indicados y un vecino del último domicilio donde se encontraban los silos supuestamente utilizados, manifestó que los mismos se encontraban sin actividad desde hacía aproximadamente 5 años, no habiendo visto en ese lapso nunca entrar ni salir ningún tipo de mercadería, desconociendo quien era al momento el propietario de los mismos. A efectos de verificar el domicilio fiscal declarado el 06/07/2010 en la localidad de Gregorio de Laferrere, con fecha 15/07/2010, personal del fisco constató que se trataba de una modesta casa de familia en

calle de tierra, habiendo sido atendida por quien dijo ser su propietario, Sr. Julio César Medina, manifestando haberle alquilado a la rubrada un espacio en su casa, visualizándose que se trataba de una pequeña mesa situada en un rincón del comedor, con una computadora, que según el Sr. Medina era de propiedad de la empresa, habiendo celebrado el contrato de locación por tres años por $ 1.000.- mensuales, con un Sr. de nombre Luis María no recordando el apellido. Consultado que fuera el morador respecto de la exhibición del contrato de locación aludido, informó que la firma aún no se lo había entregado por cuanto lo retiene en su poder para el timbrado bancario. Atento lo expuesto, el fisco tuvo por demostrado que en las reiteradas oportunidades en que intentó acreditar la existencia de actividad comercial llevada a cabo por la firma en los diferentes domicilios declarados, no se obtuvieron resultados positivos. Por el contrario, tampoco se detectó la existencia de local comercial, oficina administrativa o indicios de la existencia de una sociedad dedicada a alguna de las actividades que declara desarrollar. Sin perjuicio de apersonarse en diferentes oportunidades apoderados, autorizados o hasta el Presidente de la presunta proveedora, se constató la presentación parcial de la documentación solicitada en diversas oportunidades, así como las reiteradas dificultades para aportar libros, tales como que los mismos se encontraban en la casa de copiado, la posterior presentación de La denuncia por robo de los Libros Diario, Inventarlo y Balances, recibos, facturas, cartas de pago, remitos, apertura de cuentas bancarias, declaraciones juradas y otros -toda la documentación solicitada en forma previa por el fisco-. Del mismo modo, los frecuentes cambios de domicilio fiscal declarados, así como la presentación de contratos de locación de los domicilios fiscales con irregularidades -inexistencia de CUIT o invalidez del mismo y perteneciente a otros sujetos o incluso la presentación de un contrato de locación de silos cuya validez fue desacreditada -visualización de silos aparentemente sin actividad, con indicación de testigo que la planta de silos se encontraba cerrada desde el año 2005 aproximadamente permiten concluir que la presunta proveedora no existe en el plano material, atento no haberse demostrado la efectiva existencia de actividad comercial alguna. Se advirtió contradicción entre la información aportada por la presunta proveedora en sus diversas presentaciones, puesto que en uno de los casos se indicó que las actividades eran llevadas a cabo en la Ciudad de Rosario, Pcia. de Sta. Fe, mientras que en otros casos se indicó que el almacenamiento de los cereales era en la planta de silos en la PBA.

Ello es así, por cuanto en adición a las irregularidades en los domicilios declarados y a la inexistencia de actividad comercial real, cabe tener presente la falta de pagos por seguridad social -excepto por el período 2010- así como la falta de empleados en relación de dependencia acordes con las actividades declaradas, o bien, indicios que permitan considerar la subcontratación de personal. Cabe recordar en ese orden que tratándose presuntamente de un sujeto con actividades de venta de cereales al por mayor en comisión o consignación, así como también al cultivo de legumbres secas y a la elaboración de frutas, hortalizas y legumbres deshidratadas o desecadas, resulta llamativo el hecho de que no cuente con empleados en relación de dependencia para llevar a cabo sus actividades, ni con bienes registrables a su nombre afectados a las actividades comerciales declaradas (propiedades, campos, automotores, maquinarias agrícolas actores, camionetas, etc). Al respecto, cabe recordar la falta de retenciones practicadas que impliquen la adquisición de cereales, o la contratación de servicios a terceros para llevar a cabo sus actividades, incluso considerando las ventas exteriorizadas en sus DDJJ del IG, las cuales en los períodos 2007 a 2009 alcanzaron aproximadamente a $37,800,000, $14.800.000, y $28.800.000, respectivamente. Por su parte, si bien posee importantes acreditaciones bancarias durante los años 2008 a 2011, resulta inverosímil que al cierre de cada año comercial, las cuentas bancarias posean un saldo muy escaso. Ello así, se concluyó que Agro Nuevo Cereales S.A. es un sujeto inexistente atento la inexistencia de capacidad operativa para llevar a cabo la actividad declarada, requisito mínimo que resulta indispensable para considerar que se trata de una empresa en marcha, circunstancia esta que permite acreditar su existencia sólo en su aspecto formal mas no en la realidad de los hechos.

14) Agro Costa del Uruguay S.R.L.: Se encuentra inscripta en “venta al por mayor en comisión o consignación

de cereales". Posee CUIT inactiva; se encuentra incluida en la base apoc desde el 29/10/2008 como desconocido por sus titulares y/o responsables; no pudo ser localizada en el domicilio declarado; no posee bienes registrables; se encuentra inhabilitada para imprimir facturas A y/o M; presentó sólo DDJJ del IG en el ejercicio 2007; declaró sólo un empleado entre 01 y 04/2008; no registra pagos por aportes y contribuciones y de ART sólo por el mencionado período y fue suspendida del RFOG el 27/09/2007.

En ninguna de las oportunidades en las que el fisco se constituyó en los domicilios fiscal, alternativos, comerciales de los cuales tomó conocimiento, pudo constatarse que desarrollara la actividad que declara, por no haberse observado en ninguno de los casos la existencia de local comercial u oficina administrativa alguna. Tampoco se obtuvieron resultados positivos para localizar la planta de acopio a fin de acreditar su verdadera existencia y actividad, atento no haber sido reconocida la firma en ninguna de las localidades visitadas donde supuestamente se ubican los silos utilizados. Por ello se desacreditó la existencia de las operaciones presuntamente celebradas por la fiscalizada con esta supuesta proveedora. También se consideraron las irregularidades en los domicilios visitados, falta de empleados en relación de dependencia para llevar adelante la actividad ni de bienes registrables. En efecto, se consideró que las operaciones de adquisición de granos y legumbres alegadas por la proveedora en 03/2008 resultan carentes de sinceridad, existiendo sólo en el plano formal, más no como elementos ciertos que acrediten actividad comercial en cabeza de Agro Costa. Asimismo, se destaca que el propio socio gerente, Sr. Pausich no conocía ni pudo brindar información alguna respecto de los principales proveedores y clientes, la ubicación de la planta de acopio de la firma, entidad bancara con la que operaba, domicilio de facturación y domicilio comercial, ni pudo precisar siquiera la actividad comercial que desarrollaba la firma de la cual era autoridad. Cabe agregar que no pudo verificarse la capacidad económica financiera del socio gerente para constituir la firma, así como que él mismo indicó que nunca había tenido un trabajo fijo, habiendo vivido siempre de changas. Por su parte, si bien la presunta proveedora de trigo obtuvo en el período 2008 acreditaciones bancarias de aproximadamente $8.000.000, al finalizar dicho período exteriorizó un saldo de menor de $20.000, circunstancia que permite concluir que los fondos acreditados eran retirados de la cuenta bancaria, sin permanecer en poder de la firma, práctica habitual en sujetos que carecen de actividad comercial real, por tratarse de sujetos existentes sólo en el plano formal, a efectos de permitir el cómputo de beneficios fiscales (crédito fiscal, gastos) a sus presuntos clientes. Siendo así, se concluyó en la inexistencia de capacidad operativa para llevar a cabo la actividad declarada, requisito mínimo que resulta indispensable para considerar que se trata de una empresa en marcha, circunstancia que permite acreditar su existencia sólo en su aspecto formal mas no en la realidad de los hechos. Como consecuencia de lo expuesto precedentemente, corresponde concluir en la falta de validez de los documentos aportados, y proceder a la impugnación de los créditos fiscales computados en la DDJJ de IVA presentadas por Café Onkel S.A.

15) Santo Tomasso S.R.L.: Se encuentra inscripta en "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales" con CUIT inactiva; no pudo ser localizada en los domicilios declarados; se encuentra incluida en la base apoc desde el 13/11/2008 sin capacidad económica; no posee bienes registrables; presentó DDJJ del IG sólo en los ejercicios 2006 y 2007 y en IVA, la última presentada fue el 06/2008 con un saldo elevado a favor del contribuyente; declaró sólo un empleado entre 03 y 07/2008; registra pagos por aportes y contribuciones sólo en 03/2008 y ninguno de ART y fue suspendida del RFOG el 04/01/2008.

Luego de las tareas de fiscalización efectuadas por el fisco, se evidenció que en ninguna de las ocasiones en que se intentó localizar a la presunta proveedora en el domicilio declarado, así como en el domicilio alternativo obrante en los sistemas informáticos de AFIP -coincidente con el domicilio fiscal de su socio gerente-, pudo constatarse que la firma llevara a cabo la actividad que declara, atento no haberse observado en ninguno de los casos la existencia de local comercial u oficina administrativa en actividad. No existen elementos que permitan

acreditar la existencia de una planta de acopio vinculada con las operaciones facturadas. En virtud de las tareas llevadas a cabo por personal del ente recaudador y la información obrante en las bases de datos, pudo desacreditarse la existencia de las operaciones presuntamente celebradas por la fiscalizada con esta supuesta proveedora. Ello es así, por cuanto en adición a la falta de localización de la firma o algún autorizado o apoderado en los domicilios visitados y a la inexistencia de actividad comercial real, cabe tener presente las irregularidades detectadas en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas, como la falta de presentación de DDJJ en el IG (período 2008), incluso existiendo acreditaciones bancarias en dicho período por la suma de aproximadamente $63.000.000. Por su parte, si bien se constató la exteriorización de saldo a ingresar en la DDJJ de IVA por 02/2008, no se verificó pago alguno. Asimismo, no se observaron registros de retenciones practicadas en el período 2008. Según sus DDJJ de IVA (01 a 05/2008), realizó la mayoría de sus presuntas operaciones por la actividad declarada desde su constitución. En el mismo sentido, durante el ejercicio 2008 se detectaron acreditaciones relevantes por aproximadamente $63.000.000, lo que no guarda sentido con una empresa en marcha que no practique retenciones, sin bienes registrables y con tan sólo una empleada declarada con una remuneración aproximada de $900. Al cierre de dicho ejercicio 2008 no poseía saldo alguno en sus cuentas bancarias circunstancia que permite concluir que los fondos acreditados eran retirados de la cuenta bancaria, sin permanecer en poder de la firma. Dichos elementos, no hacen más que ratificar la inexistencia de actividad comercial alguna que respaldara la veracidad de las facturas/liquidaciones que intenta computar Café Onkel S.A. y que las operaciones que ellas reflejan no fueron llevadas a cabo por su presunto emisor. Finalmente, se observó que la proveedora exteriorizó una actividad comercial relevante sólo en sus DDJJ del IVA (períodos 02 a 05/2008 con débitos aproximados por $580.000 y ventas por más de $ 50.000.000), presentando su última DDJJ del gravamen en 06/2008 en cero; y no habiendo presentado la DDJJ del IG por 2008. Dichas circunstancias, no hacen más que confirmar que dichas DDJJ no tuvieron otro objetivo que validar créditos fiscales a sus clientes, por compras de granos o legumbres provenientes de mercados marginales, o bien, inexistentes. También cabe recordar que el presunto proveedor siquiera presentó DDJJ del IVA (07/2008), a efectos de exteriorizar los débitos fiscales correspondientes a las presuntas operaciones de venta realizadas en ese período a Café Onkel S.A. Se concluyó que la proveedora es un sujeto inexistente por lo que se impugnó la validez de los documentos aportados y de los créditos fiscales que surgen de los mismos.

16) Mónica Isabel Pronetto: Se encuentra inscripta en “venta al por mayor en comisión o consignación de cereales” con CUIT inactiva; no pudo ser localizada en los domicilios declarados; se encuentra incluida en la base apoc desde el 17/11/2008 sin capacidad económica; no posee campos y registra un vehículo no utilitario en el 2008; presentó DDJJ del IG en los ejercicios 2006 y 2007 y ninguna en BP; fue dada de baja como empleadora el 17/05/2006 y fue suspendida del RFOG el 10/10/2006.

No pudo localizarse a la presunta proveedora en el domicilio fiscal declarado, ni pudo constatarse la existencia de la supuesta planta de acopio que poseía. Se consultó a vecinos de los domicilios correspondientes, y a firmas y empresarios de cada localidad, pertenecientes al rubro cerealero y al Destacamento Policial de la localidad donde se encontraría la planta de acopio, sin haberse obtenido resultados positivos. No sólo no fue localizada, sino que tampoco se constató la existencia de un local comercial o elemento alguno que permita suponer la existencia de un contribuyente que efectivamente lleve a cabo las operaciones facturadas y por los importes que lo habría hecho. En este punto entre los meses 02 a 08/2008 exteriorizó débitos fiscales aproximadamente por $11.760.000. Los intentos por ubicar a la responsable datan de 09 y 10/2008, es decir sólo un mes posterior al último periodo fiscal por el cual presentó DDJJ del IVA con movimientos -08/2008-. No resulta un dato menor que iniciadas las tareas de verificación de la efectiva existencia de la proveedora y de las operaciones facturadas a sus clientes, repentinamente pase a presentar DDJJ del IVA sin movimientos. Asimismo, no se observaron bienes registrables a nombre de la Sra. Pronetto que demostraran la existencia de operaciones y de una actividad comercial en su

nombre, como maquinarias, tractores, camiones, o inmuebles donde llevar a cabo la administración de sus presuntas operaciones. Ello así, se tuvieron por inexistentes las operaciones presuntamente celebradas por Café Onkel S.A. con esta proveedora, detectándose además irregularidades en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas, como la falta de presentación de DDJJ del IG (2008), incluso existiendo acreditaciones bancarias en dicho periodo por la suma de aproximadamente $ 64.000.000. En otra línea, respecto a los datos obtenidos de sus acreditaciones bancarias, cabe destacar que a pesar de haberse constatado que durante los años 2006 a 2008 obtuvo acreditaciones por -aproximadamente- $5.800.000, $3.120.000 y $64.600.000, respectivamente; al cierre de cada uno de los períodos fiscales aludidos poseía un saldo irrelevante ($11.000) o bien no poseía saldo alguno en sus cuentas bancarias, lo que permite concluir que los fondos acreditados eran retirados de la cuenta bancaria, sin permanecer en poder de la firma. Dichos elementos, no hacen más que ratificar la inexistencia de actividad comercial alguna que respaldara la veracidad de las facturas que intenta computar la encartada del asunto, y que las operaciones que ellas reflejan no fueron llevadas a cabo por el presunto emisor de las mismas.

17) Aras del Norte S.A.: Se encuentra inscripta en “servicios de almacenamiento y depósito”, “venta al por mayor de aves, huevos y productos de granja y de la caza NCP”, “venta al por mayor de cereales”, “venta al por mayor en comisión o consignación de cereales”, “venta al por mayor de aceites y grasas”, “venta al por mayor de frutas, legumbres y cereales secos y en conserva”, “cultivo de soja”, “fabricación de calzado de cuero, excepto el ortopédico”, “engorde de corrales, invernada de ganado bovino excepto el engorde en corrales, cría de ganado bovino excepto en cabañas y para la producción de leche, cría de ganado porcino excepto en cabañas”, “venta al por mayor de productos alimenticios NCP” y “venta al por mayor de productos y subproductos de molinería NCP”. Posee CUIT inactiva; no pudo ser localizada en los domicilios declarados; fue cargada en la base apoc desde el 21/10/2009 sin capacidad económica; no posee bienes registrables; declaró entre uno y tres empleados en los meses 05/2008, 07/2008 a 08/2009; registra pagos por aportes y contribuciones en los períodos 07/2008 a 10/2008 y 12/2008 a 04/2009; no registra pagos por ART y fue suspendida del RFOG el 20/10/2008.

Se puso de relieve que si bien se intentó localizar a la presunta proveedora en los domicilios fiscal y comercial declarados, no pudo constatarse que Aras del Norte S.A. llevara a cabo las actividades que declara, atento no haberse observado en ninguno de los casos la existencia de local comercial u oficina administrativa en actividad. No existen elementos que permitan acreditar la existencia de una planta de acopio vinculada con las operaciones presuntamente llevadas a cabo con la firma Café Onkel S.A. Ello así, corresponde tener por inexistentes las operaciones presuntamente celebradas con Café Onkel S.A., por cuanto además se detectaron irregularidades en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas, como la falta de presentación de DDJJ en el IG (2009), incluso existiendo acreditaciones bancarias en dicho período por la suma de aproximadamente $6.300.000. Respecto a las retenciones practicadas en el 2008 y 2009 por, aproximadamente, $45.000 y $2.080, respectivamente, las mismas no resultan relevantes considerando los débitos fiscales declarados durante 2009. Asimismo, no se observaron registros de retenciones practicadas en 2009 por compra de granos o legumbres, siendo el periodo en que realizó la mayor parte de sus operaciones según las DDJJ de IVA presentadas y período en el cual se pudo verificar que obtuvo acreditaciones relevantes por aproximadamente $8.300.000, lo que no acredita la adquisición de los granos posteriormente enajenados. Al cierre de dicho período no poseía saldo alguno en sus cuentas bancarias, lo que permite concluir que los fondos acreditados eran retirados de la cuenta bancaria, sin permanecer en poder de la firma. Dichos elementos, no hacen más que ratificar la inexistencia de actividad comercial alguna que respaldara la veracidad de las facturas/liquidaciones que intenta computar Café Onkel S.A. Siendo así, del análisis de las observaciones descriptas precedentemente, respecto de la firma Aras del Norte S.A., cabe concluir que la misma resulta un sujeto inexistente atento la ausencia de capacidad operativa para llevar a cabo las actividades declaradas, requisito mínimo que resulta indispensable para considerar que se trata de una empresa en marcha, circunstancia ésta que permite acreditar su existencia sólo en su aspecto formal mas no en la realidad de los

hechos.

VIII.- Que previo a expedirme respecto del **fondo de la cuestión**, corresponde precisar que el fisco nacional cuestiona que las operaciones de compra se hayan realizado con los proveedores detallados en el considerando anterior, pero no niega la verdadera realización de tales operaciones. En otros términos, no se discute aquí la veracidad de las operaciones de compra, sino que los comprobantes que dan derecho al cómputo del crédito fiscal no corresponden a los verdaderos realizadores de tales operaciones.

Entrando en el análisis del caso respecto del crédito fiscal de IVA computado por la recurrente en las operaciones concertadas con los proveedores impugnados, debe recordarse que el último párrafo del art. 12 de la ley del IVA (t.o. en 1997 y sus modif.), 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°).

De la lectura de las resoluciones apeladas, se observa que el fisco constató que las facturas emitidas a nombre de los proveedores observados no merecen fe alguna, toda vez que la realidad indica que éstos no pudieron realizar operación alguna, impugnándose, en consecuencia, el crédito fiscal computado procedente de dichos documentos (porque no pudieron ser localizados, no poseen bienes, muchos de los representantes de las firmas desconocieron haber operado con la actora, se obtuvieron declaraciones de terceros que no reconocieron a las firmas u operaciones impugnadas, pese a que formalmente se presentaron las DDJJ, las mismas no guardan relación con las operaciones cuestionadas, no registraron su inscripción como empleadores, no se registran pagos de IVA, se encuentran excluidos del RFOG, etc.).

Cabe recordar 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, 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 llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal.

En suma, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente que las operaciones fueron realizadas con los proveedores impugnados y no con terceros desconocidos, circunstancia que, cabe adelantar, no ha logrado demostrar, en tanto no desvirtuó las contundentes afirmaciones del ente fiscal sintetizadas en el Considerando anterior, ni arrimó prueba alguna fehaciente que permita afirmar que fueron efectivamente realizadas con esos proveedores, por lo que mal podría la recurrente computar el crédito fiscal del IVA proveniente de las mismas (cfme. doctrina del precedente de la CSJN, "Feretti, Félix Eduardo", del 10/3/2015).

En efecto, obra la respuesta al oficio librado a Ercole Zimmermann S.R.L. donde reconoce haber participado como corredor en operaciones entre la recurrente y Cooperativa Apícola Arco Iris Limitada, Elena Rocío del

Valle Orona, Omar Marsilio Ponce y Felipe Domingo Pérez, informando los números de las facturas de las operaciones (v. fs. 138/189) y con Agro Nuevo Cereales S.A., Aras del Norte S.A., Santo Tomasso S.R.L. y Agro Costa del Uruguay S.R.L. (v. fs. 348/348vta.) y afirmó que estos productores vendieron granos a Café Onkel S.A. y que la SRL participó como corredor intermediario en donde por cada operación le facturaba a Café Onkel S.A. la compraventa de granos a través de una factura por terceros y su comisión mediante factura A. De la respuesta transcripta no se desprende acreditación alguna –además de los documentos citados- que avale las afirmaciones respecto de que *las operaciones efectivamente fueron realizadas por dichos proveedores,* máxime cuando no se encuentra controvertida la participación de Ercole Zimmermann S.R.L.

Asimismo, de la prueba pericial contable obrante a fs. 190/192, 206/209 y 353/356, surge que la respuesta coincidente de los peritos con respecto a que los libros se encuentran posdatados *"en cuanto a que la fecha de rúbrica es posterior a la fecha de gran parte de las registraciones"*. Teniendo en cuenta dicha premisa, no puede otorgarse fe a las constancias que surjan de dichos libros ni mucho menos a las afirmaciones que se desprenden de los informes periciales producidos en la causa, las que tampoco aportan información alguna adicional que acredite que las operaciones fueron efectivamente realizadas por los proveedores observados.

Al respecto, se reitera que tal como lo manifiesta el ente fiscal en las resoluciones apeladas, no se cuestiona la existencia física o jurídica de dichas personas, sino su actuación como productores o proveedores y, por ende, vendedores "reales" de trigo, o como prestadores de servicios agropecuarios, todo ello en los términos vertidos en las liquidaciones y/o facturas cuestionadas, las que se consideraron insuficientes para acreditar su actuación real como tales.

Asimismo, cabe destacar que la actividad en la cual el juzgador valora la prueba producida 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 por el organismo recaudador y plasmados en los actos apelados, se vislumbra un razonamiento congruente sobre la inexistencia del circuito comercial respecto de los proveedores impugnados que pretende hacer valer la actora. Por otra parte, si bien las facturas impugnadas en apariencia y/o extrínsecamente pueden parecer correctas, ello no implica que las operaciones que ellas reflejan hayan sido *efectivamente* realizadas por los supuestos proveedores. Por lo demás, la existencia de un intermediario como lo fue la empresa Ercole Zimmermann S.R.L. no modifica tal conclusión, toda vez que los proveedores de la recurrente –según la propia actora- fueron los sujetos detallados en el Considerando anterior.

En tales condiciones, cabe concluir que los agravios de la actora, al no encontrar respaldo en probanza suficiente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el fisco respecto de la impugnación de las operaciones supuestamente celebradas con los proveedores enumerados. Al respecto, se recuerda que el fisco reunió serios indicios que ponen en duda la verdadera vinculación con los proveedores indicados por la recurrente en la realización de las operaciones.

En este sentido corresponde **confirmar el ajuste practicado.**

IX.- Que finalmente y respecto de la solicitud de la actora de que se consideren las retenciones efectuadas a tales proveedores, encuentro pertinente señalar primeramente algunas características propias del IVA. En este sentido, quiero recordar que su matriz técnica, por su característica de impuesto plurifásico no acumulativo, determina la existencia de un *impuesto único* que se va trasladando, imponiendo y discriminando, sobre el valor añadido en cada etapa y a través de toda la cadena comercial, con intervención de todos los sujetos que la conforman, pero con incidencia económica sólo sobre el último de ellos: el consumidor final del bien o servicio.

Las características señaladas, conducen a considerar un mismo importe como impuesto de diferentes sujetos. En efecto, el IVA discriminado en cada factura o comprobante equivalente representa "crédito fiscal" del comprador (pagado junto al precio de compra), y a la vez, "débito fiscal" del vendedor/ proveedor (cobrado por éste junto al precio de venta). El mecanismo de liquidación de *impuesto contra impuesto* consiste en la detracción que cada sujeto hace sobre su "débito fiscal", del "crédito fiscal" originado y pagado en la etapa anterior. La reiteración de esta modalidad a lo largo de toda la cadena comercial (mediante la traslación), es lo que determina su característica propia ya señalada de impuesto plurifásico no acumulativo. Este es el mecanismo creado por el legislador para que el impuesto recaiga en cada etapa y sujeto de la cadena comercial, pero incida económicamente sólo sobre el consumidor final (Fallos 308:673 considerando 5°).

Ahora bien, para que represente "crédito fiscal" del comprador debe ser simultáneamente "débito fiscal" de la etapa anterior, es decir, para aquel sujeto "realizador del hecho imponible" (cfme. art. 12 LIVA, Fallos 338:169, considerando 9). Así, en lo que aquí interesa, el cómputo del "crédito fiscal" se encuentra sujeto al cumplimiento *simultáneo* de dos requisitos: a) uno instrumental: que surja –discriminado- de una factura o comprobante equivalente válido, y b) uno fáctico: que el sujeto al que refiere ese comprobante haya sido el verdadero realizador del hecho imponible del IVA (es decir, el verdadero proveedor).

Bajo este esquema, al efectuarse una retención de IVA, el comprador /pagador retiene una porción del "débito fiscal" de su proveedor y que, simultáneamente, es "crédito fiscal" suyo. Es decir, la retención mantiene esa dualidad conceptual a la que ya me referí. Continuando en el ejercicio interpretativo, si el sujeto pagador retiene e ingresa al fisco una retención de un proveedor que en la realidad no lo es, por no haber sido el verdadero realizador del hecho imponible, no será entonces ni "débito fiscal" de ese proveedor (apócrifo), ni "crédito fiscal" del sujeto pagador/comprador.

Por ello, un comprobante apócrifo nunca genera ni "crédito fiscal" para el comprador, ni "débito fiscal" para el proveedor –ni para el apócrifo, ni para el real en el caso de una operación existente-.

En efecto, para el proveedor apócrifo –que figura en la factura pero no hizo la venta- el IVA discriminado en la factura no será "débito fiscal" por no haber sido el realizador del hecho imponible (inexistencia del requisito fáctico antes señalado); y para el proveedor real, si lo hubiese, en el caso de una operación efectivamente realizada, tampoco; porque no es quien surge del comprobante (inexistencia del requisito instrumental antes señalado). Es decir, aún en el caso que se trate de una operación *efectivamente realizada*, el sujeto identificado en el comprobante no es el verdadero realizador del hecho imponible del IVA. Suponer en esos casos que el proveedor real -verdadero realizador del hecho imponible–, desconocido y oculto, es inscripto en el gravamen, y por ende, la retención efectuada es procedente como tal, representa un esquema presuncional sin fundamento legal; a la vez que desnaturaliza el impuesto. La ley del IVA no contiene –no podría, por su matriz técnica de impuesto *único* plurifásico y no acumulativo- una figura como la del "impuesto a las salidas no documentadas" del impuesto a las ganancias; porque allí -a diferencia del IVA- existen tantos impuestos a las ganancias distintos como sujetos intervinientes en la cadena comercial. Entonces, el proveedor oculto no podría nunca computarse como pago a cuenta del IVA esa retención, ya que –aun habiendo sido el verdadero realizador del hecho imponible- no es quien surge de la factura o comprobante equivalente; es decir, cumpliría con el requisito fáctico al que me referí párrafos arriba, pero no con el instrumental; y viceversa, quien figura en la factura o documento equivalente, tampoco podría computar a su favor la retención, por no haber sido el verdadero realizador del hecho imponible; es decir, éste cumpliría con el requisito instrumental, pero no con el requisito fáctico.

Siguiendo en el análisis, la impugnación del cómputo del "crédito fiscal" al comprador, provoca –simétrica y simultáneamente- un incremento de su "débito fiscal" por idéntica suma. De esta manera, en definitiva, el débito

fiscal del proveedor –apócrifo o real pero oculto- lo termina ingresando el comprador, al incrementarse su propio débito fiscal como consecuencia de prohibírsele el cómputo del crédito fiscal impugnado. De esta manera, se mantiene incólume la matriz propia del impuesto, ya que se ingresa en su justa medida el IVA que corresponde a esa etapa y que forma parte de ese impuesto *único* de toda la cadena comercial.

Por ello, de haberse ingresado IVA bajo el falaz concepto de una retención al supuesto proveedor, corresponde -en consecuencia- detraerlo del ajuste practicado; ya que ese ingreso no representa un pago a cuenta del "débito fiscal" del proveedor –apócrifo o real-, sino un ingreso sin causa de dicho impuesto. Adviértase que el pago del total del ajuste, sin detraerse las sumas ingresadas bajo el ropaje de una retención que no lo fue, implicaría un ingreso duplicado del IVA por el importe exacto de tal retención ficticia; desnaturalizándose la esencia propia del tributo.

En el particular caso de autos, existen ingresos efectuados por la actora bajo el falaz concepto de retenciones del IVA que no son tales, por lo que el fisco debió compensar dichos importes acreedores de la actora contra el importe deudor resultado del ajuste efectuado, de conformidad con el penúltimo párrafo del art. 81 de la ley 11.683.

Finalmente, quiero señalar que no desconozco lo dictaminado por la PGN en las causas "*Cargill SACI c/ EN-AFIP-DGI*" y "*Compañía Argentina de Granos S.A. c/ AFIP (DGI) s/ Contencioso*", cuyos similares fundamentos comparto; ni lo sentenciado por la CSJN en éste último (Fallos 344:277) y su autoridad institucional; pero toda vez que dicho precedente refiere a una acción de naturaleza sustancialmente distinta a la de autos, con circunstancias que difieren de las aquí analizadas, los fundamentos expuestos en precedencia me llevan a apartarme de la doctrina allí fijada.

Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al agravio de la actora en este sentido y, por ende, ordenar al fisco que practique la correspondiente reliquidación del ajuste aquí confirmado parcialmente respecto del IVA, detrayendo del mismo las sumas ingresadas en concepto de retenciones efectuadas a los proveedores impugnados.

X.- Que ello así, corresponde **confirmar parcialmente el ajuste fiscal** en cuanto impugnó el crédito fiscal del IVA con origen en las operaciones realizadas con los proveedores mencionados ut supra, debiendo el ente fiscal compensar los importes acreedores de la actora ingresados con motivo de las retenciones efectuadas contra el saldo deudor originado en el presente ajuste confirmado.

XI.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que incurrió el contribuyente en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN, revisó la doctrina del precedente "Ika Renault" al exponer que: *"...si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede*

otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes.... se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represiva" (cfr. CSJN, "Citibank NA c/. DGI", 01/06/2000).

Por ello, procede -teniendo en cuenta lo dispuesto en el Considerando anterior- **confirmar parcialmente la liquidación de los intereses resarcitorios intimados,** toda vez que la misma se ajusta a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

XII.- Que con relación a la multa por defraudación en el IVA aplicada en la Res. 163/2011, con fundamento en los arts. 46 y 47, incs. b) de la ley 11.683, el artículo 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: "*el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en *"una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco"* (Fallos 323:2172 considerando 4).

Ello así, demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción del inc. b) del art. 47 establece que: *"Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible..."*.

En efecto, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en los considerandos anteriores, dan cuenta de que el fisco practicó la determinación sobre base mixta nutriéndose no sólo de prueba directa sino también de información brindada por terceros, más no puede afirmarse que se aplicó uno de los supuestos de determinación sobre base presunta dispuestos por el art. 18 de la ley de rito, por lo que cabe rechazar el planteo de la actora relativo a la aplicación de la presunción de dolo a la que el fisco echó mano y que se encuentra correctamente aplicada, pues lo cierto es que los hechos constatados evidenciaron que en la documentación impugnada se consignaron datos inexactos que incidieron gravemente en la determinación del gravamen.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la ley 11.683 admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la falta del "elemento subjetivo" requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. Sin embargo, la actora no aportó ningún elemento probatorio fehaciente que avale su postura.

En efecto, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco en su tarea fiscalizadora, sin que aquella parte haya allegado -ni en sede administrativa ni en la presente instancia- prueba alguna que avale sus dichos.

En definitiva, encontrándose configurados los elementos correspondientes para aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley 11.683, no existiendo elementos que justifiquen una dispensa o un reencuadre de la conducta de la actora, ni para modificar la graduación dispuesta en el acto que la aplica**, corresponde su confirmación, con**

costas, debiendo tener en cuenta para su cálculo lo resuelto en el Considerando X.

XIII.- Que con relación a las costas, y teniendo en cuenta lo resuelto en los considerandos precedentes, corresponde que las mismas sean impuestas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que adhiere a los considerandos I a VIII del voto del Vocal Instructor.

II.- Que respecto de la cuestión referida a las retenciones efectuadas por la recurrente, la misma resulta sustancialmente análoga a la decidida por nuestro Máximo Tribunal en la causa "Compañía Argentina de Granos S.A." (11/3/21), a cuyos fundamentos procede remitirse en mérito a la brevedad y por lo tanto confirmarse los ajustes controvertidos.

III.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios y la multa aplicada, los mismos deben confirmarse en su totalidad, conforme a los argumentos expuestos en el voto del Dr. Luis, teniendo en consideración lo resulto en el considerando que antecede.

IV.- Por ello, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato de los hechos efectuados en el voto del Vocal Instructor, como así también los argumentos expuestos en el mismo para confirmar el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado, junto con los intereses resarcitorios exigidos y la multa aplicada, ambos en su totalidad.

II.- Sin perjuicio de lo cual, no comparto lo decidido en los Considerandos IX y X de dicho voto y remito a lo manifestado por el suscripto en la causa N° 35.573-I caratulada "Golden Peanut Argentina S.A." sentencia dictada por la Sala "D" de este Tribunal en fecha 26/06/2018, la que se reproduce a continuación (confirmada por la Sala II de la Alzada mediante sentencia de fecha 23/05/2019).

"*…lo que aquí se cuestiona es que los proveedores emisores de las facturas no tenían la capacidad operativa, económica y financiera para haber llevado adelante dichas operaciones. No obstante, el reconocimiento de que la compra…existió subyace que la operación real de venta fue realizada por otro sujeto distinto que evidentemente no la oficializó, por ende no la facturó resultando entonces, imposible la discriminación del IVA y mucho menos imaginar que las haya incluido en una declaración jurada de IVA y eventualmente pagado al fisco el saldo resultante.*

Con el fin de reemplazar esta situación se habría recurrido a "proveedores apócrifos", con facturas apócrifas, discriminación del IVA apócrifo y pagos que de ninguna manera pueden estar concluyendo una operación real. Para darle aún más visos de realidad la actora ha realizado retenciones, entre otras, sobre el Impuesto al Valor Agregado, que implican pagos a cuenta de lo que en definitiva hubiera debido ingresar el proveedor en concepto de saldo de declaración jurada. Mediante estos mecanismos se desplaza la responsabilidad de ingreso al Fisco desde el vendedor hacia el comprador para asegurar, entre otros fines, el ingreso más o menos inmediato de una porción del impuesto, sin perjuicio que el vendedor luego lo compute a cuenta, disminuyendo de este modo el lapso de tiempo entre la generación del hecho imponible y pago de la operación respecto del depósito a favor de la AFIP. De esta forma se asegura el Fisco que la operación quede parcialmente resguardada por la retención efectuada. El vendedor deberá ingresar el remanente según su propia declaración jurada frente al impuesto, en

caso de corresponder.

Y esta descripción es de vital importancia para comprender y rechazar la interpretación de que esa retención en alguna instancia o supuesto pueda ser computada por el comprador, porque si bien el ajuste que propicia el Fisco se limita a impugnar los créditos fiscales en el IVA, en el otro extremo hay un vendedor "real" oculto que no declaró la operación y por ende el débito fiscal.

Si este análisis se efectuara desde la óptica estrictamente jurídica y de la mecánica del IVA, bastaría oponer al reclamo de la recurrente el principio de legitimación esgrimido por el fisco en cuanto a rechazar el cómputo de las retenciones practicadas a los proveedores impugnados e ingresadas contra el propio impuesto determinado por el comprador, atento que se trata de sumas ingresadas a nombre y con dinero de un tercero al haber actuado la recurrente como agente de retención de los contribuyentes retenidos, ya que carece de legitimación para reclamar con relación a tales importes al no integrar la relación jurídica sustancial. (Fallo TFN- Sala A - Votos de los Dres. Buitrago y Perez) Agrocentro Santa Fe S.A. Cons. XIV)

Pero el análisis debe ir más allá. Cobra relevancia recordar los mecanismos propios que contiene la ley del impuesto desde hace más de 40 años, "el cómputo del iva por las compras..., entre otros requisitos, exige su discriminación en la factura. Si esto no se produce aún cuando el impuesto esté incluido en el total de la factura inhibe al comprador a que pueda computarlo como crédito fiscal. Y sin embargo ello no libera al vendedor de ingresar el débito fiscal que se encuentre facturado, aun cuando no estuviere discriminado. Entonces la teoría del enriquecimiento sin causa por parte del fisco no puede sostenerse en el gravamen bajo análisis, porque de su propia operatoria surgen tratamientos que no resultan equivalentes para el vendedor y comprador, ante incumplimientos en los mecanismos previstos en la ley del gravamen. Menos equivalencia vamos a encontrar en una operación que no está facturada, la impugnación del crédito fiscal al comprador (en nuestro caso el recurrente) no libera al vendedor oculto de declarar la operación de venta. Este perjuicio para el fisco se ha podido atenuar, mediante la retención que se hizo sobre la operación ficticia, pero lo que realmente protege en parte al erario público es la operación real llevada a cabo por el proveedor oculto.

Por lo tanto, lejos de pensarse en un enriquecimiento sin causa, el eventual cómputo de las retenciones por parte del comprador estaría desprotegiendo el ingreso parcial que pudo lograrse mediante la retención sobre una operación que se mantuvo oculta. Por ello resulta contrario a la razón y existencia de los regímenes de retención que se intente confundir una deuda tributaria del comprador con un adelanto del vendedor, en cualquiera de sus estados, ficticio o real. Ello no implica una contradicción pues el haber desconocido la operación ficticia ello no conlleva a invalidar la retención como tal, sustentado en que perdió causa o motivación y por ende pueda incorporarse a la contabilidad fiscal del comprador. La causa o motivación es la operación real que se mantiene al margen de la tributación. A ello se suma que si en algunos de los supuestos analizados, el vendedor declaró el débito fiscal y computó las retenciones en su declaración estaríamos, sin más, ante el absurdo de permitir dos veces el cómputo de las retenciones.

Tampoco procede la interpretación que pretenda intentarse respecto que la anulación del crédito fiscal al comprador (recurrente) pueda estar representando todo el impuesto de las etapas anteriores y que ello implicaría liberar todas esas etapas del ingreso del IVA ya que ello va a contramano de lo que persigue no lo sólo la ley de iva sino la propia ley 11.683. En efecto, al regular en su artículo 18 [inc. c), c'), f), g), h)] el régimen de presunciones podemos observar que ante incrementos patrimoniales no justificados, depósitos bancarios que excedan las ventas y/o ingresos, diferencias de producción y/o físicas de inventarios, etc, el impuesto que se determine no generará ningún crédito fiscal.

Atento el análisis que se ha efectuado desde los puntos de vista, tanto fiscal como económico y jurídico, donde se tiene en cuenta la motivación de los regímenes de retención, la operación que se buscar captar y proteger, el asegurar el ingreso del impuesto al fisco en operaciones que intentan eludir el sistema de tributación y por todo lo expuesto en los párrafos que anteceden; queda de manifiesto el perjuicio que se le crearía al fisco si se permitiera confundir la deuda de la actora en concepto de créditos fiscales impugnados con un crédito por retenciones que no le es propio".

III.- Que a mayor abundamiento, la Corte Suprema de Justicia en sentencia dictada el 11 de marzo de 2021 en la causa "Compañía Argentina de Granos SA c/AFIP (DGI) s/contencioso administrativo – varios" en la que la empresa inició la repetición de las retenciones realizadas en el momento de efectuar los pagos de las operaciones objetadas, sostuvo, –con criterio que comparto- ante la inequívoca existencia de las operaciones, **como en el presente caso**, que "*una solución contraria que hiciese lugar a la demanda de repetición significaría un enriquecimiento sin causa de la empresa aquí actora pues incrementaría su patrimonio en la medida de las sumas retenidas en concepto de IVA que gravaron efectivamente las transferencias onerosas de cereales a CAGSA, y cuya titularidad pertenece a los proveedores a quienes en definitiva corresponda adjudicar las respectivas ventas, se trate de los productores fictos o de los ocultos, según la tesis fiscal. Por tal motivo, carece de sustento el planteo de la actora dirigido a señalar que el eventual rechazo de su pretensión pueda conducir a una injusta falta de aprovechamiento del IVA retenido e ingresado por sujeto alguno, dando así lugar a un enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, pues nada impediría a los referidos productores que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes*."

IV.- Que ello así, cabe confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas a la vencida.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar en todas sus partes las resoluciones apeladas, con costas.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.11 11:38:34 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.11 11:39:58 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.11 15:37:19 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.11 15:37:20 -03:00