República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-59970322-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 4 de Junio de 2025

Referencia: EX-2024-14006665-APN-SGAI#TFN;VICENTIN SAIC;SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2024-14006665-APN-SGAI#TFN, caratulado “VICENTIN S.A.I.C. s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I -Que mediante la presentación identificada como IF-2024-14006591-APN-DTD#JGM se interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.v) contra la resolución N° 155/2023 de fecha 14 de diciembre de 2023 suscripta por el Jefe (Int) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General Impositiva, mediante la cual se resolvió impugnar las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, determinándose de oficio tanto el crédito fiscal como el saldo técnico a favor de la actora por los períodos fiscales 06/2017 a 08/2018 y 04/2019.

Opone la defensa de prescripción de las acciones y las facultades del Fisco para determinar y exigir el pago del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 6 a 11/2017. Argumenta que no resulta aplicable al caso la causal de suspensión prevista en el art. 17 de la Ley N° 27.562 ello por cuanto la compañía no adhirió al régimen instaurado mediante dicha norma y, por otro lado, tampoco se han configurado ninguna de las causales de suspensión ni interrupción reguladas en los arts. 65; el art. s/n agregado a su continuación (“art. s/n”) y 67 de la ley N° 11.683 (t.v). Por ello, solicita se haga lugar a la excepción interpuesta por cuanto constituye una lesión a las garantías de razonabilidad, igualdad y propiedad, y que en caso de considere un impedimento lo dispuesto por el art. 185 de la ley de rito fiscal, solicita también se declare la inconstitucionalidad del mismo.

Sostiene también la nulidad del acto apelado por entender que carece de causa, motivación y objeto, alegando que los indicios que habrían llevado al Organismo a calificar a los proveedores como apócrifos no resultan suficientes para presumir que aquellos carecen de capacidad operativa para realizar las operaciones cuestionadas. Por otra parte, indica que el ente fiscal solo se limitó a resolver con base en los informes de fiscalización sin realizar una correcta apreciación de las pruebas aportadas y ha desestimado la producción de las mismas, considerando que

hubo imparcialidad en dicha decisión.

En cuanto al fondo, relata que la firma es una sociedad anónima cuyo giro principal de negocios consiste en el aprovisionamiento de productos del agro (principalmente soja, girasol y algodón), que, en la mayoría de los casos, se somete a algún proceso de manufacturación en las plantas industriales que posee y que desde el 10/02/2020 se encuentra en concurso preventivo. Se agravia que el Fisco concluyó que había computado créditos fiscales improcedentes correspondientes a facturas de ciertos proveedores y corredores que fueron observados en base a meras sospechas sobre ciertas irregularidades, y, por ello, consideró que las operaciones no fueron realizadas con estos.

Elabora un detalle de las inconsistencias detectadas por la fiscalización respecto de cada uno de los proveedores y/o corredores intervinientes en las operaciones comerciales, poniendo de resalto los extremos que -a su entender- evidencian la concreción de las operaciones con éstos, haciendo hincapié en que todas las operaciones se encuentran registradas y fueron facturadas con CAI vigente; que existió la intervención de los corredores en las operaciones de compra de granos; que los sujetos objetados se encontraban inscriptos en el RFOG/SISA y no se hallaban incluidos en la base e-Apoc al momento de celebrar las operaciones; señala el traslado de las mercaderías desde establecimientos no pertenecientes a la firma y su entrega en plantas o acopios propias a través de la suscripción de las correspondientes cartas de porte; además del pago por parte de Vicentín SA de los granos o servicios adquiridos y el cumplimiento de la obligación de actuar como agente de retención de IVA y el ingreso de la recaudación respectiva al fisco.

Solicita, en subsidio, el reintegro de las retenciones ingresadas, ello por cuanto al haber sido negada la veracidad de las operaciones de compra de granos por parte del organismo se produce en los hechos la desaparición de la causa fuente tanto del crédito fiscal como de la obligación de retener adosada a ella, toda vez que ninguna retención puede exigirse respecto de un IVA que no se ha generado.

Finalmente, cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura. Ofrece prueba y solicita que se dejen sin efecto la determinación practicada en todas sus partes y hace reserva de caso federal.

II.- Que mediante IF-2024-70764271-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido.En primer lugar pide el rechazo del planteo de prescripción en tanto sostiene que el plazo fue suspendido con carácter general y por el término de un año en virtud de lo establecido por el art. 17 de la Ley 27.562 y su suspensión no violenta principio ni garantía constitucional alguna e invoca lo establecido por el art. 185 de la ley de rito fiscal. Agrega que para el dictado de la resolución apelada no se han aplicado las causales de suspensión establecida en los artículos 65 y siguiente de la Ley N° 11.683 (t.v.) por lo que no tiene asidero el agravio.

Respecto de la defensa de nulidad articulada, afirma que la determinación de oficio contiene todos los elementos propios del acto administrativo, aún cuando el actor pueda discrepar con la consideración de los hechos y el derecho efectuada por el juez administrativo. Agrega que la recurrente ha tenido amplias oportunidades de ser oído y ofrecer pruebas, incluso se otorgó prórroga para efectuar su descargo, y obtuvo una resolución fundada. Por todo ello, solicita se rechacen las defensas articuladas por la recurrente con costas.

En lo que hace al ajuste efectuado, pone de manifiesto que a partir de la verificación, se observó que la recurrente realizó operaciones atribuidas a distintos proveedores, respecto de los cuales existen indicios graves, precisos y concordantes que permitirían concluir su carácter de apócrifos. Consecuentemente, procedió a impugnar los créditos fiscales computados por los períodos 06/2017 a 08/2018 y 04/2019, originados en facturas vinculadas con los proveedores objetados, en virtud de las previsiones del artículo 12 de la Ley de IVA.

Niega que el ajuste se base en meros incumplimientos fiscales, ello por cuanto también obran otros indicios que fueron minimizados por la recurrente en su análisis, como ser la falta de personal o empleados; la escasa o nula posesión de bienes registrables y de los socios en caso de sociedades, entre otros. Respecto a la inclusión de los supuestos proveedores en la Base e-Apoc; indica que el cumplimiento de recaudos meramente formales al momento de la celebración de las operaciones, en nada prueba ni valida su presunta relación comercial con los proveedores objetados y que la incorporación o no a la base e-Apoc, no es lo que define las impugnaciones del presente caso, siendo la fecha de publicación de la inclusión o no en una base de datos de contribuyentes inexistentes, no es relevante para la resolución de la presente litis.

En cuanto al circuito comercial, alega que la actora intenta probar mediante manifestaciones tanto la existencia formal de los proveedores, como también, la validez de las operaciones, pero no acredita que éstas hayan existido en los hechos. Expone que la documentación referida al traslado de las mercaderías a la que hace referencia -Guías de Traslado y las Cartas de Porte-, no tienen la suficiente fuerza probatoria, señalando que las Guías resultan ser una prueba fehaciente de la existencia de la mercadería, pero no que los supuestos proveedores fueran los que efectivamente realizaron la operación.

Finalmente, respecto del planteo subsidiario de la actora en cuanto solicita se le reintegren las retenciones efectuadas, solicita no se haga lugar a dicha solicitud, ello por cuanto la existencia de retenciones es una manera más de darle un marco de formalidad a una operatoria que en realidad no es tal. Por otra parte, dice que la actora carece de toda legitimación para computarse dichas retenciones, atento a la falta de individualización del real beneficiario de las operaciones cuestionada y destaca que sería un contrasentido que no encuentra fundamentación en la legislación aplicable asumir que la beneficiaria real es la propia contribuyente.

Sobre la base de los argumentos vertidos en el acto recurrido, los argumentos que expone y la jurisprudencia que invoca en apoyo de sus dichos, se opone a la prueba ofrecida por la contraria y pide que, oportunamente se dicte sentencia confirmando el acto apelado en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la contraria y se tenga presente la reserva del caso federal.

III – Que por PV-2024-89514566-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba admitiéndose la informativa y pericial contable. Que por PV-2025-31254205-APN-VOCX#TFN se declara cerrado el período de instrucción y se elevan los autos a consideración de la Sala “D”. Mediante IF-2025-32049753-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, estando agregadas las presentaciones realizadas por las partes a tal fin mediante IF-2025-35028223-APN-DTD#JGM e IF-2025-38040158-APN-DTD#JGM.

Finalmente por IF-2025-59444172-APN-VOCX-TFN se pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV.-.- Que en primer lugar corresponde expedirse sobre los planteos de prescripción y nulidad efectuados por la recurrente.

1.- Por un lado la actora alega que las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto al valor agregado por los períodos 6 a 11/2017, se encuentran prescriptas alegando que no procede la suspensión dispuesta por el art. 17 de la Ley N° 27.562 del cual plantea su inconstitucionalidad.

Que en lo que aquí interesa, la ley de rito fiscal establece que las acciones y poderes del Fisco para determinar obligaciones tributarias, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso de gravámenes (cfr. artículos 56 y 57 ley de rito fiscal). Que ello así, la prescripción del Impuesto al Valor Agregado por el período 2017 comenzó a correr

el 1/1/2018 debiéndose analizar si durante su curso se produjeron causales suspensivas o interruptivas establecidas por ley.

Por su parte, el artículo 17 de la Ley 27.562 (B.O. 26/08/2020) -y que dispuso la ampliación de la moratoria de la Ley 27.541 (B.O. 23/12/2019)- reza textualmente: ”Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”. Que de ello, se advierte que la suspensión por el término de un año a que hace referencia alcanza a la totalidad de los contribuyentes o responsables.

En tal sentido, nótese que dicha ley entró en vigencia el mismo día de su publicación, es decir el 26/8/2020, y por lo tanto, a tenor de lo expresado, no cabe duda que resulta aplicable en el caso de marras. En tal sentido, la suspensión de la prescripción consiste en la detención del tiempo útil para prescribir por causas concomitantes o sobrevinientes al nacimiento de la acción en curso de prescripción, y toda vez que en autos la entrada en vigencia de la ley referida fue durante el curso del plazo de la prescripción y no cuando tal término se había agotado, es decir no se trataba de un derecho adquirido por el recurrente, no se advierte afectación alguna a derecho de la apelante por la aplicación de tal ley.

A su vez, cabe aclarar que la ley citada estableció que la suspensión del plazo era de carácter general, es decir comprensiva de la totalidad de los contribuyentes y responsables, interpretación ha sido receptada por la C.S.J.N. en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.” en fallo de fecha 26/11/91, al resolver respecto del art. 49 de la ley 23.495, situación que resulta análoga a la aquí planteada (véase La Ley, T.1992/B, pág. 456).

Que en el caso, conforme la normativa antes reseñada, cabe concluir que el plazo de prescripción que comenzó el 1/1/2018 siendo suspendido por un año el 26/08/2020 (ley 27.562), reanudándose el 26/08/2021 habiéndose cumplido hasta allí un plazo para contar la prescripción de dos años y ocho meses respecto del gravamen citado. Es decir, que a la luz de las normas analizadas, la resolución determinativa N°155/2023 emitida con fecha 14/12/2023 fue dictada cuando aún no se había cumplido el plazo de prescripción, correspondiendo rechazar el planteo formulado por la recurrente.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad que formula la recurrente cabe resaltar que el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal.

2.- Sentado ello, corresponde expedirse sobre el planteo de nulidad sustentado en que el acto recurrido carece de la debida causa, motivación y objeto y que se ha violado el debido proceso adjetivo, ello en tanto no se haya ponderado y/o denegado la producción de la prueba ofrecida oportunamente.

Al respecto, cabe precisar que no se advierte en el caso que la resolución cuestionada carezca de fundamentación ni que las decisiones adoptadas sean arbitrarias o que procedimiento se haya visto viciado. Que del examen de las actuaciones se evidencia que del mismo se vislumbran los antecedentes de hecho y de derecho que justifican su dictado, razón por la cual no puede considerarse válidamente que se haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo que invoca la actora ni existe vicio alguno que coloque a la misma en el estado de indefensión que alega. Que tampoco se advierte que el Fisco no haya considerado y ponderado tanto los hechos invocados como las pruebas ofrecidas, toda vez que la apreciación de las circunstancias efectuada por la administración, es

un elemento subjetivo cuya valoración puede o no compartirse, lo que eventualmente dará lugar a la confirmación o revocación del acto apelado, pero que en el caso de autos no puede dar lugar a su anulación.

En tal sentido, los argumentos vertidos como fundamento de la nulidad intentada, resultan ser una mera discrepancia con el criterio fiscal y que, en realidad, integran el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver.

Que "la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación" (CNACAF, Sala V, sentencia de fecha 4/6/1997, "Sosa Mirta Elena"). En tal sentido corresponde desestimar la nulidad impetrada.

3.- Asimismo, debe señalarse que no procede la imposición autónoma de costas de costas toda vez que las defensas tratadas en los puntos anteriores no fueron formuladas como de previo y especial pronunciamiento, ni tampoco se le otorgó tal carácter (conf. Criterio CSJN, in re "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

V.- Que ello así, procede dirimir si la determinación efectuada se ajusta o no a derecho, para ello consideró pertinente, previo a todo, hacer una reseña de los elementos agregados en los antecedentes administrativos de la causa.

Según surge de las actuaciones, la fiscalización observó que la contribuyente habría computado créditos fiscales por compras y/o servicios vinculados a operaciones celebradas con distintos proveedores, a saber: Aceitera Rauch SRL; Agrocomercial buck SRL; Bohacec, Rolando; Crosmar Cereales SRL; Dure, Sergio Ariel; El Algarrobo SRL; García Marcela Vanesa, Gomez Claudio Martin; Labrar SA; Mongi Héctor, NAB&C SRL; Ortigoza Veronica Graciela; Planicies SA; Virden SA; Zarco, Mauro Fabián; Cybart Jorge Adolfo y Praderas Cerealaes SRL respecto de los cuales se detectaron indicios graves precisos y concordantes que llevaron a inferir su apocrificidad.

Entre las irregularidades detectadas por el organismo -y que se encuentran perfectamente detalladas en los cuerpos de los proveedores en particular (vide IF-2024-70769927-APN-DTD#JGM)- cabe señalar que son comunes a todos los proveedores citados que: 1) La mayoría de ellos no poseen inmuebles, rodados, maquinaria agrícola ni bienes registrables a sus nombres; 2) Solo unos pocos registran nóminas salariales o declaran no más de uno o dos empleados en relación de dependencia; 3) algunos poseen acreditaciones bancarias inferiores a las declaradas; 4) muchos presentan inconsistencias entre las presentaciones de los impuestos a las ganancias y al valor agregado; 5) La mayor parte de ellos no pudo ser localizados en sus distintos domicilios declarados o dar con persona responsable de las mismas. 6) La mayor parte de ellos se encuentra excluidos del Registro Fiscal de Operadores de Granos (RFOG); 7) todos ellos se encuentran cargados en la base e-Apoc del organismo, la mayor parte de ellos como "sin capacidad de economica", algunos con "con irregularidades en la cadena de comercialización" y otros como "usina de facturas".

Que en el caso particular de los proveedores objetados, el personal fiscalizador observó:

- En el caso de Verónica Graciela Ortigoza que las compras informadas lo eran por combustibles. De los proveedores circularizados, 17 respondieron no haber operado con la nombrada y los restantes 7 no respondieron. Asimismo, el principal cliente de ésta es la firma Vicentin quien la habría contratado para llevar acopio desde su

planta de Santa Fe al puerto, lo que no es coicindente con la carga de combustible por todos los puntos del país. Según se indica, para realizar el transporte que dice haber efectuado para Vicentin se debió contar con camiones de gran porte el cual solo posee uno y el resto de los vehículos de su propiedad son automotores pequeños que, la mayoría de ellos, se encuentran a nombre de su esposo. Está en la base apoc. (vde O.I N°1.810.944 Cpo proovedor Ortigoza en IF-2024-70769927-APN-DTD#JGM);

- En relación a Crosmar Cereales SRL, si bien el socio de la firma se presentó en sede fiscal con el fin de manifestar que acompañaría oportunamente la documentación que respalde las operaciones y de cuenta de su actividad, la misma no fue acompañada en su totalidad. De dichos elementos la fiscalización concluye que las operaciones de intemediación que realizó, el 86% lo fueron con contribuyentes ingresados en la base Apoc y en más de un 12% con empresas observadas en el denominado “operativo granos”, por otra parte la firma tuvo como socios y empleados a personas que no poseen capacidad operativa ni económica figurando uno de ellos en la base e-Apoc, tampoco el Socio Gerente de la firma evidencia capacidad económica y no aportó documentación respaldatoria de los medios con los cuales hizo frente a la compra de la cuota parte. Está en la base apoc por irregularidades en la comercialización (vde Inf final de insp Cpo proveedor Crosmar Cereales SRL en IF-2024-71235994-APN-DTD#JGM);

-Acerca de Pradera Cereales SRL, este proveedor también se encuentra incluido en la base del “operativo granos” como un operador de ventas de subproductos de granos sin justificación de origen y en la base apoc, no presenta indicios de capacidad patrimonial, económica ni financiera. Los fiscalizadores no encontraron a persona responsable en los domicilios declarados por la empresa y en algunos casos la persona que respondió dijo desconocer a la sociedad o sus integrantes mientras que en otros casos en los domicilios denunciados funcionaban otras firmas que no tienen relación con el proveedor referido. Asimismo, cabe destacar que la fiscalización detectó que de las órdenes de pago aportadas por Vicentin surge que en algunos casos los pagos al proveedor incluían las facturas del proveedor Cybart, Jorge Adolfo,-quien a su vez era proveedor de Pradera Cereales- y que también es objeto del presente ajuste. Este proveedor está incluido en la base apoc (vide Inf final de insp Cpo Preadera Ceraeles SRL en IF-2024- 71235020-APN-DTD#JGM);

-Respecto de Agrocomercial Buck SRL; el mismo se encuentra inscripto como “productor” y declaró una explotación arrendadas a terceros, manifestando que uno de los socios que la firma no dispone de ninguna maquinaria sino que todo es contratado. Asimismo, entre otra documentación, acompañó un contrato de aparcería con la firma El Goro SRL, debiendo indicarse que la firma no es propietaria de ningún inmueble rural sino que es propiedad de uno de sus integrantes. Sin perjuicio de ello, cabe indicar que en cumplimiento al Régimen Informativo de Capacidad Productiva (RG 2750) presenta información referida a los granos sembrados para la campaña 2016/17 donde declara la explotación de 8.200ha -sin justificar-, situación que no se condice con lo declarado, por lo que hace presumir que la firma no solo no aportó elementos que confirmen su condicion de “productor” sino que tampoco pudo justificar el movimiento de granos, por lo que la fiscalización presume que el supuesto proveedor resulta ser un contribuyente que estaría movilizando granos de origen marginal, que presenta graves indicios de falta de capacidad económica y productiva y se encuentra dentro de la base apoc (vde cpos proveedor Agrocomercial Buck SRL IF-2024-70794369-APN-DTD#JGM);

-Con relación al Sr. Rolando E. Bohacec**,** este declara como actividad “cultivo de algodón”; no pudo ser ubicado en ninguno de los domicilios declarados y que durante los períodos 2016 y 2018 se emitieron solo 15 facturas electrónicas por servicios variados que no se condicen con su actividad principal -facturó por venta de leña y carbón, servicios de siembra y servicios de fumigación-, fue ingresado a la base apoc por falta de capacidad operativa y económica (vide cpo proveedor Rolando Exequiel Bohacec en IF-2024-70769927-APN-DTD#JGM);

-Con relación al Sr. Jorge Adolfo Cybart, de los controles efectuados por la fiscalización esta advierte que -según el stock declarado- se requirieron al menos 18 silo-bolsa para almacenar la cantidad de cereal, ello por cuanto el proveedor no posee instalaciones para almacenar tamaña cantidad. Ello así, solo se aportó un comprobante por la compra de solo 6 silo-bolsa, insuficientes para almacenar la cantidad declarada, sino que también la posición georeferencial del stock se corresponde con un lugar del Océano Pacifico. Sin perjuicio de ello, cabe destacar que el proveedor adquirió conjuntamente con el Sr. Lucas Boniardi Cabra el 50% de la firma BRIKS SA, siendo también el Sr. Bionardi Cabra socio de NAByC SRL, todas ellas objetadas en las presentes actuaciones. Se encuentra en la base apoc por irregularidades en la cadena de comercialización (vide Inf. Final de inspección fs. 96/100 cpo Cybart, Jorge Adolfo en IF-2024-71237132-APN-DTD#JGM).

- Sobre el Sr. Sergio Ariel Dure, el citado acompañó la documentación requerida que da cuenta de su actividad y las operaciones que declara, entre ello aporta contratos de arrendamiento de lotes para la explotación agrícola celebrados con el Sr. Victor Angel Marquez. Ante el incumplimiento por parte de este al contestar el requerimiento a los fines de ratificar la información de dichos acuerdos, el personal fiscalizador arriba al domicilio del Sr. Marquez, quien -a pesar de haber reconocido la existencia de los terrenos que son de su propiedad- negó haber suscripto los contratos de arrendamiento con el Sr. Dure, y dijo desconocer tanto al Sr. Duré como a la Escribana interviniente. Tampoco aportó documentos que acrediten la explotación y transporte de cereales que dice haber realizado con terceros. Se encuentra en la base apoc por irregularidades en la cadena de comercialización; (vide Inf. Final de inspección fs. 588 cpo ppal N° 3 Dure, Sergio Ariel en IF-2024-70785690-APN-DTD#JGM);

-En el caso del Sr. Héctor Mongi, ante la falta de respuesta a los requerimientos efectuados, la fiscalización concluyó que no posee la capacidad operativa ni económica para realizar la actividad que declara, sumado a que fue bloqueado para obtener cartas de porte y Codigo de Trazabilidad de Granos. Está en la base apoc (vide cpo proveedor Héctor Mongi en IF-2024-70769927-APN-DTD#JGM);

-En lo que respecta a la firma NAB&C SRL, declara varias actividades relacionadas entre sí. En cuanto a la explotación de un inmueble cuyos propietarios serian los socios de la firma (entre ellos el Sr. Cybart), de los registros del Organismo no surge que estos sean propietarios de inmuebles. Por otra parte, surge la explotación de un campo cuyo propietario es el Sr. Delfino Gauchant -quien tampoco declara ser propietario del mismo-. En cuanto a la explotación de casi 4500ha en total, lo cierto es que no posee empleados para tal fin, uno de los socios reveló que ellos se debe a la forma de trabajo de contratación de servicios agrícolas que van desde el preparado de la tierra hasta la venta del producido, pero que no aportaron documentación alguna que avale sus dichos. Se encuentra en la base apoc. (vide cpo proveedor NAB&C SRL en IF-2024-70769927-APN-DTD#JGM);

-En referencia a Planicies SA, la firma no pudo justificar su condición de productor en el Registro Fiscal de Operadores de Granos en virtud de la totalidad de contratos vencidos que posee, al no figurar tampoco la sociedad -ni sus integrantes- como propietarios de inmuebles rurales y ni pudo justificar el origen de los granos entregados en destino. La fiscalización acentua que aun tiene pendiente la justificación de las 4059ha arrendadas al Sr. José Luis Campos del cual surge del Registro de la Propiedad que este solo es titular de 1000ha. Está en la base apoc bajo la condición “sin capacidad económica”(vide cpo proveedor Planicies SRL en IF-2024-70784491-APN-DTD#JGM);

-acerca del Sr. Mauro Fabián Zarco, si bien respondió a los requerimientos efectuados, no pudo justificar los contratos que surgen del Registro Fiscal de Operadores de Granos, el primero por 3601ha en Santiago del Estero cuyo propietario es Chamigo SRL con CUIT inactiva y sin capacidad económica y otro con los Sres. Alejandro y Rafael Revello Bertello y la Sra. Mónica Revello de los cuales surge de las bases de datos que ninguno de ellos

informó el arrendamiento de un inmueble rural; ello sumado a que casi la totalidad de las operaciones de compra efectuadas por el proveedor durante los períodos 2017 y 2018 fueron con sujetos incluidos en la base e-Apoc. El Sr. Zarco se encuentra también en la base apoc por falta de capacidad financiera y económica. (vide cpo proveedor Mauro Fabian Zarco en IF-2024-70769927-APN-DTD#JGM);

-Sobre el Sr. Claudio Martín Gómez, si bien manifestó que su actividad es la siembra de algodón y la comercialización de granos, este fue ubicado en su domicilio que posee características humildes y de difícil acceso. Tampoco pudo acreditar mediante documentación su condición de productor ni poseer la capacidad económica para ello. Se encuentra en la base apoc bajo la condición "sin capacidad financiera, económica, prestanombre" (vide cpo proveedor Claudio Martín Gómez en IF-2024-70769927-APN-DTD#JGM)**;**

-En relación a Labrar SA, figura en el Registro como "acopiador" surgiendo que los movimientos de granos efectuados fueron bajo dicha condición. Así, de las investigaciones efectuadas surge que se habría incurrido en determinadas inconductas como la falta de justificación del origen de los granos movilizados como intermediario (carta de porte) siendo que desde el 1/1/2018 movilizó varios miles de toneladas de soja cuando no recibió granos de soja de otros operadores acorde con los movilizados, ni justifica haber tenido stock según lo que declaró al 31/12/2017; también omitió actuar como agente de retención siendo que desde inicio del 2018 vendió granos como intermediario. Se encuentra en la base apoc.(vide cpos ppales 1-6 Labrar en IF-2024-70793001-APN-DTD#JGM);

-Acerca de Virden SA el contribuyente declaró ante el Registro Único de la Cadena Agroalimentaria (RUCA) que explotaría una planta de acopio con una capacidad limitada de 2001tn y que al 10/7/2017 no contaba con stock de granos. A partir del 14/7/2017 y bajo la condición de "acopiador" la empresa movilizó 11844tn sin recibir previamente granos que justifiquen tales movimientos, lo que hizo presumir que tendrían un origen marginal y tal inconducta constituye causal de la exclusión del Registro Fiscal conforme RG 2300/07 y su inclución en la base apoc (vide cpo ppal Virden SA en IF-2024-70794369-APN-DTD#JGM);

-Con referencia a la firma Aceitera Rauch SRL se incida que el único integrante que pudo ubicarse fue el Sr. Pablo Zimmerman -en su carácter de socio gerente- quien se presentó a prestar declaración ante los funcionarios actuantes sin que pueda darse con el paradero de los restantes socios. Si bien dio indicaciones sobre la actividad de la firma y el modo de operar, y a pesar de señalar que es él quien se encarga de toda la administración de la empresa, no pudo dar a conocer con exactitud la ubicación de la planta ni aportó documentación que permita inferir sobre su ubicación exacta. Asimismo, que el único empleado que declara es el mismo y en cuanto a los Gastos Administrativos y de Comercializacion, ellos representan montos significativos de los cuales no se acompañó documentación de respaldo. La firma está en la base apoc por falta de capacidad financiera y/o económica (vide cpo Aceitera Rauch SRL en IF-2024-70769927-APN-DTD#JGM);

-En lo concerniente al proveedor El Algarrobo SRL, de la fiscalización efectuada, de los elementos aportados y las circularizaciones efectuadas, pudo concluirse que la firma posee diversas actividades disímiles entre si además de constatar la inpección que la firma movilizó granos por fuera de los periodos de cosechas, que no registra pagos ni efectuó retenciones de ningún tipo; no declara empleados en relación de dependencia. Consultados algunos de los propietarios de los inmuebles rurales explotados por la contribuyente en la Provincia de Santiago del Estero, los mismos declararon que estos se encontraban sujetos a "inversión" pero no a arrendamiento de ningún tipo. Está en la base apoc sin capacidad económica (vide inf final de inspección proveedor El Algarrobo SRL en IF-2024-71235853-APN-DTD#JGM);

-Por ultimo respecto de la Sra. Marcela Vanesa García, se expone que no pudieron ser ubicadas las partes de los

contratos de arrendamiento que dijo celebrar. Ello así, el Sr. Boahacec (arrendador de una máquina) no pudo ser ubicado, por otra parte, el Sr. Coria (arrendador de inmuebles) no suscribió ningún contrato y el suscripto se presume falso; el Sr. Getar (arrendador de inmueble) desconoce haber firmado un contrato de comodato con la responsable; su asesor contable, no reconoce a la proveedora como clienta y por lo tanto desconoce quien aportó la documentación de los registros de operaciones. Ello así, la fiscalización aduciendo la la falsedad de los contratos de arrendamiento rural y de maquinaria aportado, considera que esta proveedora estaría siendo utilizada como presta nombres o interpósita persona para la comercialización de granos y cereales adquiridos marginalmente por terceros y está en la base apoc. (vide inf final inspección proveedor Marcela Vanesa García en IF-2024-71235189-APN-DTD#JGM)

Que atento a las conclusiones el Fisco objeta los créditos fiscales computados por la actora en sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 06/2017 a 8/2018 y 04/2019 originado en las operaciones efectuadas con los proveedores antes referidos.

VI.- Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Que la actora sustenta sus agravios remarcando en todo momento que habría cumplido con la verificación de los requisitos formales acerca de la inscripción de los proveedores en la AFIP y que estos se encontraban inscriptos en el RFOG/SISA y que no se hallaban incluidos en la base e-Apoc al momento de celebrar las operaciones, haciendo hincapié en que en el presente caso se encuentran acreditados los elementos materiales y formales para la procedencia del cómputo del crédito fiscal por parte de Vicentin.

Por su parte, el ente fiscal cuestiona que las operaciones por las que se computó crédito fiscal no se concretaron con los proveedores impugnados, toda vez que estos carecen de capacidad económica y/o financiera para realizar tales operaciones y, en consecuencia, no se habría configurado respecto de ellos el hecho imponible. Es en razón de las inconsistencias detectadas por el Fisco Nacional que le corresponde al recurrente arrojar luz sobre dichos negocios y acreditar la veracidad de los mismos.

En efecto, el caso bajo análisis es una cuestión de hecho y prueba, resultando aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos (conf. Art. 377, C.P.C.C.N.), cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su posición jurídica.

VII.- Que en este sentido, corresponde entonces examinar las probanzas ofrecidas y producidas ante esta instancia jurisdiccional.

1. 1. 1. En cuanto a la prueba informativa, cabe señalar que los datos suministrados por los oficiados no aportan mayores precisiones sobre la cuestión planteada.

De las respuestas brindadas por los oficiados surge lo siguiente:

a) el Fisco Nacional al responder sobre los siguientes puntos indicó:

I.- *Los "Códigos de Trazabilidad de Granos (en adelante CTG) vinculados en el transporte de granos por las operaciones cuestionadas (Resolución General AFIP Nº 2773/2010)"* el Organismo acompaño archivos en los que se consignan los CTG de los proveedores involucrados en los períodos en los que mantuvieron la facturación

que se impugnó, ello en los diversos roles en los que pudieron participar, filtrando las operaciones en las que Vicentin SAIC haya participado también en algún rol. Pone de resalto que -conforme surge de la información en los sistemas-, no resulta posible hacer una conexión directa entre CTG y facturas emitidas, por cuanto "una factura puede contener uno o varios CTG (así como también cartas de Porte), por lo que la relación entre documentación y CTG sólo podría hacerlo la contribuyente"(sic).

II.-"Consultados sobre las operaciones de canje realizadas por los proveedores, en los términos de los arts. 6°,10 y 22 de la Resolución General AFIP Nº 2300." Este indicó que fueron consultadas diversas bases del Organismo de la que surge que "no hay registro alguno de operaciones de canje", ello de conformidad con las impresiones de pantalla que se adjuntan al presente, divididas por número de Resolución y proveedor involucrado.

III.- Respecto de *"si a los proveedores se le realizaron por éstas u otras operaciones realizadas por Vicentin o con otros compradores, los reintegros sistemáticos de las retenciones de IVA previstos normativamente"*, indica que se solicitó colaboración a la DIV. AGRO, quien elaboró la respuesta pertinente informando las operaciones de la rubrada los distintos proveedores objetados, destacándose que de la observación de los reflejos de pantallas, se advierte que en los únicos dos casos que se obtuvieron resultados de reintegros de acuerdo a la RG 4310, los montos indicados no fueron reintegrados a los productores (García, Marcela Vanesa y Mongi, Héctor). Acompaña a la respuesta brindada la tanto la digitalización de los reflejos de pantalla de las consultas efectuadas a las bases del Organismo (vide respuesta oficio AFIP agregada en IF-2024-110496459-APN-DTD#JGM, IF-2024-110496888-APN-DTD#JGM, IF-2024-110498354-APN-DTD#JGM e IF-2024-110498858-APN-DTD#JGM y archivos incorporados a los mismos)

b) Por su parte, el Centro de Corredores de Cereales de Rosario informa que la empresa Crosmar Cereales SRL fue asociada a dicha institución en junio de 2011 solicitando su baja en marzo de 2016. (vide. RE-2024-101890705-APN-DTD#JGM).

c) La Bolsa de Cereales de Buenos Aires indica que los contratos detallados y que fueran adjuntados al oficio que responde, no fueron registrados ante dicha entidad (vide. IF-2024-98598685-APN-SGAI#TFN).

d) La Bolsa de Comercio de Santa Fe acompaña el detalle de los contratos de compra-venta de Agro Comercial Buck SRL registrados (2) en dicha Bolsa (vde. RE-2024-101890705-APN-DTD#JGM).

e)La Bolsa de Comercio de Rosario solicitó, a fin de poder brindar la información, se sirva enviar los números de contrato de las partes y/o números internos de las partes. Asimismo, indica que lo acompañado corresponde -en algunos casos- al número de liquidación primaria o secundaria de granos, y al no registrar y sellar la entidad dichos instrumentos no cuenta con información al respecto. En otros supuestos, si el dato de "comprobante" responde al número de contrato de las partes, no corresponden a contratos registrados en dicha entidad. No obstante ello, con posterioridad responde que todos los contratos se encuentran registrados en la Bolsa de Comercio de Rosario a excepción del contrato comprador N° 433697 y vendedor N° 3558 entre NAB&C SRL-Praderas Cereales SRL- Vicentin SAIC, que no se encuentra registrado (vide. RE-2024-101890705-APN-DTD#JGM y RE-2025-33343154-APN-DTD#JGM).

f) En cuanto al oficio dirigido a la Secretaria de Agricultura Ganadería y Pesca, requerido para que informe si, durante los periodos objetados, los proveedores y/o corredores se encontraban inscriptos en el Registro Único de Operadores de la Cadena Agroindustrial (RUCA) y si su inscripción se encontraba vigente. Ello así, de la respuesta brindada por dicha Secretaría surge que solo Aceitera Rauch SRL, Crosmar Cereales SRL, Labrar SA,

Planicies SA, Virden SA, Zarco Mauro y Pradera Cereales SRL contaron con inscripción en el RUCA detallando en cada caso bajo que rubro. Por otra parte, los proveedores Agro Comercial Buck SRL, Bohacec Rolando Exequiel, Dure Sergio Ariel, El Algarrobo SRL, Garcia Marcela Vanesa, Gómez Claudio Martín, Mongi Héctor, NAB&C S.R.L., Ortigoza Veronica Graciela y Cybart Jorge Adolfo, no contaron con inscripción en el RUCA en ninguno de los períodos objetados (vide PV-2024-100323418-APN-DNCCA#MEC.PDF incorporado al IF-2024-102745828-APN-SGAI#TFN).

g) En lo que hace al oficio del Registro de la Propiedad Automotor, a fin de que informe si durante el período junio/noviembre de 2017 la Sra. Verónica Ortigoza era titular de automotores a su nombre, la entidad informa que, como titular actual esta registra distintos automotores a su nombre, entre los que se encuentran un chasis con cabina, un semirremolque, un semiacoplado y un acoplado tanque (vde RE-2024-135156710-APN-DTD#JGM).

2- En cuanto a la prueba pericial contable, del informe que luce incorporado en autos (vide IF-2025-25073883-APN-DTD#JGM y anexos IF-2025-24979478-APN-DTD#JGM, IF-2025-24979831-APN-DTD#JGM y IF-2025-24979650-APN-DTD#JGM)

Preguntados los expertos acerca de si las operaciones cuestionadas se encuentran registradas en la contabilidad, el perito de la actora expone que los comprobantes objetados por el ente fiscal se encuentran registrados según surge de las copias del Libro de IVA Compras que le fue exhibido, que el monto de crédito fiscal surge de los registro contables lo que se refleja en la declaración jurada mensual del IVA; mientras que la perito del Fisco indica que los Libros IVA Compras puestos a disposición no se encuentran rubricados, encuadernados en cuerpos anillados, haciendo un detalle donde expone folio, fecha de registración y observaciones al respecto (punto 2).

También ambos expertos -por separado- realizaron un listado con la fecha de incorporación a la base apoc, el cargo de la fiscalización, fecha de las operaciones e irregularidades constatadas respecto de cada proveedor que fuera observado, teniendo en cuenta las constancias agregadas a los presentes autos y las actuaciones administraivas (vide punto 3 y anexo aportado por el perito del recurrente).

Que al responder acerca de si las operaciones se encuentran respaldadas con las facturas, si contaban con CAI vigente, sobre el traslado y recepción de la mercadería, como así también de cómo fueron realizados los pagos y si el proveedor/corredor se encontraban activos en el RFOG/SISA(punto 4); el perito de la parte actora aporta las fechas, si estaban activos o no y observaciones sobre las fechas en que fueron considerados apoc por el Fisco Nacional sin dar mayores precisiones respecto de dónde surge los datos que brinda en los dos anexos que aporta al efecto. Por su parte la perito del Fisco expone que en los legajos exhibidos de las operaciones impugnadas no había documentación en originales de los contratos citados en el postulado pericial; además, el hecho que se dé respuesta al item no significa que esté convalidando el uso del término”efectiva realización” que se cita en el postulado del punto que responde; agrega que no le fueron exhibidas cartas de porte, tickets balanza, por lo que no puede responder algunos items solicitados y que si bien el recurrente puso a disposición comprobantes de transferencias bancarias donde figura como cuenta de crédito (receptor de la transferencia) la cuenta de los proveedores impugnados, con débito en la cuenta bancaria del peritado, no se aportaron los extractos bancarios donde figure plasmadas las transferencias, haciendo mención que a que sólo en un caso el pago sería por Compensación conforme el elemento aportado y que es la Orden de pago que generó el mismo actor desde su sistema contable administrativo. Asimismo confecciona un cuadro haciendo notar que la base apoc es de consulta pública y que allí se encuentran los datos sobre la fecha de publicación .

Que ambos expertos son contestes al pronunciarse sobre el porcentaje de créditos fiscales cuestionados por el fisco por los períodos 6/2017 a 8/2018 y 4/2019, en comparación con la totalidad de créditos computados por el

mismo período, conforme lo allí expuesto (vide punto 5).

Finalmente, en el punto 6 se les pidió que informaran, en relación a las operaciones cuestionadas que involucran la adquisición de granos y cereales, si estos fueron incorporados al libro de movimientos y existencias de granos respectivos y, en su caso, contabilizados por la firma e informados a través de los regímenes informativos del Ministerio de Agroindustria y de la AFIP. A ello el perito de la actora dijo que al tratarse de movimientos con Código de Trazabilidad de Granos (CTG), impactan en el sistema automáticamente; en el caso de ingreso de granos a planta, las operaciones se incorporan automáticamente, cuando el CTG es confirmado y que ello se ve reflejado en el registro ante el Ministerio de Agroindustria y ante ARCA. Por su lado, la perito del Fisco manifestó que -tal como lo indicara en su respuesta al punto 4- la recurrente no exhibió ni aportó el registro de movimiento de granos (entrada , stock y salida) por lo cual no se cuenta con elemento suficiente para contestar este punto pericial.

Que el informe presentado mereció objeciones tanto por parte de la representación fiscal mediante IF-2025-27991411-APN-DTD#JGM como de la actora conforme surge del IF-2025-28165405-APN-DTD#JGM.

Que la apoderada fiscal impugna algunas de las respuestas brindadas por el perito de la recurrente. Puntualmente objeta lo expuesto por dicho experto en los puntos 1 y 2, no obstante ello cabe señalar que lo que el auxiliar agrega nada aporta a la cuestión debatida en autos, en tanto no está discutida la registración de los comprobantes. Sobre la observación que formula sobre lo relativo a las fechas en que los proveedores fueron incorporados a la base apoc, lo cierto es que el detalle que realiza -mediante los anexos que identifica- tienen como respaldo las constancias agregadas en las actuaciones por lo que debe estarse a lo que surja de ellas, haciendose notar que los legajos correspondiente a cada uno de los proveedores fueron analizados en la presente causa, por lo que las consideraciones vertidas sobre ese punto en la pericia no resultan determinantes. Asimismo, objeta la respuesta dada por el experto al punto 4 por no haber contado con la documentación de respaldo, poniendo de relevancia lo manifiestado por la perito de su parte, debiendo adelantar que considero atinada tal acotación.

Por su parte, el apoderado de la recurrente impugna las manifestaciones vertidas por la perito propuesta por la parte contraria. En cuanto a lo dicho por esa profesional en el punto 1, más allá de las aclaraciones que formula, lo cierto es que ello en nada invalida los registros contables de la firma. Que tampoco se vislumbran relevantes las consideraciones que efectúa en relación a la respuesta al punto 2, dado que, tal como se hizo constar en el PV-2025-28666415-APN-VOCX#TFN, ha sido expresamente reconocido por la representación fiscal que “no es un hecho controvertido la registración de las operaciones cuestionadas; ambas partes coinciden en que las operaciones impugnadas se encuentran debidamente registradas en los libros de Vicentin S.A.” (sic, vide antepenúltimo párrafo página 62 del escrito de contestación al traslado de ley, agregado en autos como IF-2024-70764271-APN-DTD#JGM). Además, en cuanto al reparo que pone con relación a la respuesta dada al punto 3 del informe, haciendo notar que habría errores en las fechas allí indicadas, me remito a lo expuesto en ocasión de merituar la impugnación realizada por la apoderada fiscal sobre este punto.

Sobre el cuestionamiento a las observaciones que hace la perito del fisco en el punto 4 de la pericia, en cuanto dice que no le fue exhibida la totalidad de la documentación necesaria, el apoderado de la actora argumenta que por la situación que atraviesa la firma y tratándose de operaciones de más de cinco años atrás, se brindó a los expertos la documentación que pudo recabarse, haciendo notar que es factible que no tenga los originales de los documentos o extractos bancarios, pero si los comprobantes de las transferencias, reconociendo además que “en algunos casos los legajos no contenían la carta de porte impresa”, pero agrega que “las operaciones están respaldadas por un contrato y cada contrato cuenta con una ficha que detalla claramente: comprobantes emitidos para su cumplimiento; las cartas de porte emitidas para su transporte; el romaneo emitido por la descarga en

destino; las toneladas descargadas en el momento de arribo a la planta; y su afectación” (sic); a tenor de lo expresado por la actora al respecto, me permito señalar que el hecho que una “ficha” confeccionada por la propia actora contenga los datos necesarios para responder el punto de pericia no modifica la situación que puntualmente expone la perito del fisco en cuanto a que no le fuera exhibida la totalidad de la documentación necesaria para responder el punto. Finalmente, y dado que impugna la respuesta al punto 6 por los mismos motivos que expone al referirse al punto 4, solo cabe remitirme a lo ut supra expuesto.

VIII.- Sentado ello, cabe recordar que en el caso de marras la inspección actuante desconoció que los proveedores cuestionados hubieran intervenido en la operatoria, y que por lo tanto se hubiere generado en cabeza de ellos el débito fiscal correspondiente a los créditos que la recurrente pretende hacer valer.

En efecto, corresponde a la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de sus proveedores y simultáneamente la acreditación de la sustantividad de las operaciones rechazadas por la inspección actuante, en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), sino por pruebas fehacientes en tal sentido (cfr. criterio expuesto por la Sala “B” de este Tribunal en su anterior composición, in re “Pesquera San Nicolás” sentencia del 16/12/2005).

Resulta pertinente recordar que, en lo que aquí interesa, el Cimero Tribunal al resolver la causa "Ferretti, Félix Eduardo" (sentencia del 10 de marzo de 2015) respecto a la procedencia del cómputo del crédito fiscal, expresó -en lo que aquí interesa- : "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n 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 ...". 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 proveedores impugnados.

La sola presentación de facturas cuya apariencia extrínseca no ofreciera reparos y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables, no resultan suficientes para que proceda el cómputo del crédito fiscal y la deducción del gasto sino que para ello -y en vista de las singulares circunstancias configuradas, que permiten dudar seria y fundadamente de acerca de la veracidad de las transacciones que se atribuyen-, debe exigirse además que tales instrumentos se encuentren avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas (conf. criterio de la CNACAF, Sala III, causa ‘‘Calimboy S.A.” sentencia del 20 de mayo de 2010 y Sala IV, causa “Cargill S.A.C.I.” pronunciamiento del 7 de abril de 2011).

Que el informe pericial ordenado en autos no aporta elementos que sustenten la posición de la actora, no resultando hábil para demostrar fehacientemente que los sujetos objetados por el Fisco Nacional hayan sido quienes efectivamente intervinieron en las operaciones cuestionadas. En otras palabras, la prueba producida no es conducente para rebatir las conclusiones a las que arribaron los actos cuestionados, en tanto la administración fiscal desplegó una minuciosa tarea que le permitió acreditar la falta de vinculación de los comprobantes aportados por la recurrente con los proveedores que figuran en ellos (cfr. CNACAF, Sala I in re “Smurfit Kappa de Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 17 de mayo de 2016).

Cabe remarcar lo expuesto por el perito propuesto por el organismo recaudador en cuanto a que si bien el recurrente puso a disposición comprobantes de transferencias bancarias donde figura como cuenta de crédito (receptor de la transferencia) la cuenta de los proveedores impugnados, con débito en la cuenta bancaria del peritado, no se aportaron los extractos bancarios donde figure plasmadas las transferencias, además que no le fueron exhibidas cartas de porte, tickets balanza. En efecto, aún constatado un débito al respecto como lo señala el experto, ello no modifica el criterio del organismo fiscal, ya que al haberse realizado actos y presentado documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (cfr. Sala II de la CNACAF in re “Lo Bruno Estructuras S.A.”, sentencia del 3 de noviembre de 2023), ello asi corresponde admitir las observaciones que formula la representación fiscal en oportunidad de impugnar algunos de las respuestas dadas por el perito de la actora en el informe pericial referido.

En esta línea, no se ha dilucidado debidamente el circuito de pagos, atento las resultas del informe contable analizado, con lo cual de ningún modo han quedado acreditadas las operaciones cuestionadas (cfr. Sala IV de la Alzada in re “Tecnobra S.A.”, sentencia del 15 de abril de 2014, que confirma el criterio de esta juzgadora plasmado en el decisorio de fecha 17 de septiembre de 2012).

Además, corresponde traer a colación que para tener por acreditada la veracidad de las operaciones comerciales y con ello la viabilidad del cómputo de créditos fiscales o gastos deducibles, corresponde demostrar la capacidad económica de los proveedores (cfr. Sala IV de la CNACAF in re “SA Tala Viejo”, sentencia del 6 de octubre de 2022).

Como se indicó anteriormente, surge de las constancias de autos que la mayoría de las sociedades intervinientes fueron incorporadas en la base e-Apoc como “con irregularidades en la cadena de comercialización” y/o falta de capacidad económica, financiera y hasta prestanombres, sin que pudieran justificar el origen de los granos movilizados, ya sea por falta de espacio para acopio, no haber recibido stock previamente, o no poder justificar mediante documentación el arrendamiento de las superficies necesarias para producir los granos que declaran o transportaron (vide cpos proveedor Agrocomercial Buck SRL, Cpos. proveedor Planicies SRL, Inf. Final de Inspección en cpo ppal 6 Labrar SA, Inf. Final de Inspeccion en cpo ppal Virden SA en IF-2024-70794369-APN-DTD#JGM, IF-2024-70784491-APN-DTD#JGM, IF-2024-70793001-APN-DTD#JGM e IF-2024-70794785-APN-DTD#JGM, respectivamente).

Que tal situación no sólo no puede soslayarse sino que no puede calificarse como meros incumplimientos formales de terceros (cfr. Sala I de la CNACAF, in re “Las Tres Mulitas”, sentencia del 9 de diciembre de 2015). En esta línea, las anomalías expuestas no se limitan a la situación fiscal de los proveedores, sino que tienen que ver con la forma en que éstos supuestamente desarrollaban su actividad comercial con la aquí recurrente (cfr. Sala I de la Alzada in re “Tropini y Salcedo S.A.”, sentencia del 19 de agosto de 2021) tales como carecer de una mínima infraestructura exteriorizado ello en la ausencia de empleados, bienes registrables; o en su caso, inexistencia real de stock de granos o que den cuenta de las actividades declaradas.

En efecto, la incapacidad fáctica para desarrollar las actividades facturadas impide considerar a los pretendidos proveedores como generadores genuinos del crédito fiscal (cfr. criterio de la CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25 de septiembre de 2015); extremo no rebatido en el caso por la informativa producida.

Por otro lado, si bien la actora pone especial énfasis en que habría cumplido con la verificación de los requisitos formales acerca de la inscripción del proveedor en la AFIP, lo que reflejaría -a su entender- su diligencia, lo cierto

es que la mera consulta que dice la actora haber realizado a los datos que surgen de la página web del organismo, no prueba por sí solo que los comprobantes observados respondan a operaciones realmente concretadas. Por otra parte, el hecho de que los proveedores fueran incluidos en la base e-Apoc del organismo con posterioridad a la fecha en que se realizaron las operaciones, tampoco invalida el accionar del Fisco en el procedimiento seguido al aquí recurrente, como así tampoco releva al mismo de aportar mayores pruebas a fin de acreditar la veracidad de las operaciones que el organismo ha puesto en duda.

En conclusión, no se encuentran presentes en autos, pruebas y/o argumentos concretos contra las inconsistencias detectadas por el Fisco Nacional respecto a cada uno de los proveedores impugnados. Tampoco se logró acreditar la veracidad de las negociaciones de manera concreta con relación a los proveedores objetados ni la capacidad operativa para llevar a cabo las transacciones atribuidas; ello contrastado con fundamentos expuestos en los actos cuestionados, respecto cada uno de los proveedores mencionados, donde se exhiben concretos y puntuales extremos de hecho que, en definitiva, no fueron debidamente desvirtuados (cfr. Sala II de la Alzada in re “JBS Argentina SA”, Considerando XIV, sentencia del 26 de noviembre de 2021). Que, como lo explicara Devis Echandía, “cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlos u oponer otros hechos...' (cfr. 'Teoría general de la prueba judicial”' - T. I. - pág. 287), dicha actividad valorativa, en suma, es lo que se ha dado en llamar el método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica. En consecuencia, se advierte la concurrencia de varios factores, precisos y concordantes, los cuales han sido expuestos a lo largo del decisorio, los que llevan a formar la convicción de hallarse en presencia de operaciones fraguadas por la apelante para disminuir la carga fiscal que le corresponde soportar razón por la cual corresponde admitir el criterio seguido por el ente fiscal en el acto apelado.

IX.- Que cabe pronunciarse en este punto sobre el planteo que formula la actora en su recurso respecto del cómputo de retenciones. Que si bien la suscripta se ha pronunciado inveteradamente con relación a la procedencia del cómputo de retenciones practicadas contra la liquidación de los ajustes impositivos realizados, en el caso concreto se advierte que las retenciones invocadas por la recurrente no se encuentran validadas por ninguno de los expertos en la pericia producida.

En efecto, el perito de la recurrente para responder sobre este punto confeccionó listados -que adjuntó como Anexo- en los que se limita a expresar que si se habría realizado o no la retención en cada caso, pero lo cierto es que no aporta otro dato adicional donde pueda ubicarse el asiento contable que así lo refleje en cada caso, fecha en que habría ocurrido ni el monto por el cual se efectivizó.

Por su parte la perito designada por el ente fiscal expresa que “...no le corresponde determinar si las retenciones efectuadas fueron depositadas ante ARCA dado que la única información válida es aquella que dicho organismo posee en sus bases informáticas; ello en tanto por la metodología de liquidación de las retenciones, el depósito de retenciones no se hace por proveedor sino que los ingresos son por todas las retenciones y por todos los proveedores a los cuales el actor halla efectuado retenciones y/o percepciones, es decir que se ingresa un monto global cuya discriminación está en los papeles de trabajo que componen la liquidación por el aplicativo Sicore y por ende es Arca quien puede responder con certeza sobre como se compone (identidad de sujetos retenidos) el ingreso que pudiera haber efectuado el actor en concepto de retenciones” (sic). (vide el informe pericial ya citado, punto 4 apartado VII y anexos citados por el perito de la actora).

Que las acotaciones que formula la actora en ocasión de impugnar ese punto de pericia tampoco arrima datos concretos a la cuestión analizada por lo que la simple mención a que que el juez administrativo reconocería el ingreso de montos que hubieran correspondido retener en función de los pagos efectuados no hay constancia

alguna en las actuaciones que valide ello con la precisión necesaria para su evaluación.

Que a tenor de lo expresado y dado que tampoco el organismo recaudador las corroboró, no corresponde que las mismas sean consideradas a ningún fin.

X.- Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la determinacion apelada en autos, con costas a cargo de la parte vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Adhiero al rechazo del planteo de nulidad propuesto en el voto de la Vocal Instructora. De la simple lectura de la Resolución se advierte que se encuentra debidamente motivada, ya que allí se describen en forma minuciosa los aspectos tenidos en cuenta por el juez administrativo, y antes por la fiscalización, para impugnar los comprobantes fiscales que dieron lugar al cómputo de los créditos fiscales, lo que permitió que Vicentin S.A.I.C. pudiera ejercer su derecho de defensa, tanto en la instancia administrativa como ante este Tribunal.

II. En cuanto al planteo de prescripción en relación a las obligaciones fiscales determinadas en los períodos fiscales junio a noviembre de 2017, cabe recordar que según los arts. 56 y 57 de la ley 11.683 las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago de los impuestos prescriben por el transcurso del plazo de 5 años, el que comienza a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

En el caso de autos, el plazo de prescripción se inició el 1° de enero de 2018 y su vencimiento se produjo el 1° de enero de 2023, por lo que, teniendo en cuenta la fecha de la Resolución recurrida –del 14 de diciembre de 2023 - cabe analizar si se han verificado circunstancias que pudieran haber tenido la virtualidad de suspender o interrumpir el curso normal de dicho plazo.

En ese aspecto, resulta aplicable lo resuelto por esta Sala en una anterior composición en los autos "Molinari,Carlos Juan", sentencia del 27 de diciembre de 2017 y, más recientemente, en su actual composición en los autos "Ford Credit Compañía Financiera S.A", sentencia del 16 de abril de 2019 y "HSBC Argentina Holdings SA" del 17 de diciembre de 2019, en las que haciendo referencia al art. 17 de la ley 26.860, dijo en lo que aquí interesa, que,

"De la lectura de la normativa transcripta surge que el texto legal que nos ocupa es indudablemente de una claridad meridiana. Y como es sabido, cuando una norma es clara en su formulación y sus alcances no ofrecen inconvenientes interpretativos, no cabe sino su directa aplicación (Fallos 308:1745; 320:2145). Es doctrina inveterada de nuestro más Alto Tribunal que no cabe admitir una interpretación de las disposiciones legales que equivalga a prescindir de su texto, si no media para ello declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad (Fallos 285:358; 307:2153) pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su letra o de su espíritu".

Y que, por lo tanto,

"… el plazo de suspensión incorporado por la ley N° 26.860 alcanza a la totalidad de contribuyentes hayan o no optado por hacer uso del régimen de exteriorización de moneda extrajera, resultando plenamente aplicable en el sub examen y por ende, el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683 …".

En virtud de lo expuesto, cabe concluir que en el caso el plazo de prescripción fue suspendido por un año por aplicación del art. 17 de la ley 27.562 (BO 26.8.2020), por lo que operó el 1° de enero de 2024 para los períodos

comprendidos en el año 2017. En consecuencia, las acciones del Fisco Nacional para determinar de oficio las obligaciones de la aquí recurrente por esos períodos no habían prescripto.

Corresponde el rechazo de ambas defensas, sin costas (conf. CSJN, “Bolland y Cía SA”)

III. En cuanto a la determinación notificada en la Resolución N° 155/2023, corresponde señalar que los ajustes se originan en la impugnación de los créditos fiscales por las compras y servicios documentados en los comprobantes fiscales de 17 proveedores que, a partir de las tareas de investigación llevadas a cabo por la fiscalización y las irregularidades y anomalías detectadas a cada uno de ellos, fueron calificados como apócrifos.

Ellos son: Aceitera Rauch S.R.L., Agrocomercial Buck S.R.L., Rolando Bohacec, Crosmar Cereales S.R.L., Sergio Ariel Dure, El Algarrobo S.R.L., Marcela Vanesa García, Claudio Martin Gomez, Labrar S.A., Héctor Mongi, NAB&C S.R.L., Veronica Graciela Ortigoza, Planicies S.A., Virden S.A., Mauro Fabián Zarco, Jorge Adolfo Cybart y Praderas Cereales S.R.L.

En efecto, en ocasión de verificar la capacidad operativa y financiera de los proveedores de Vicentin S.A., la fiscalización constató que algunos de ellos estaban incluidos en la base Apoc mientras Vicentín S.A. operó con ellos; otros, no pudieron ser localizados en sus domicilios denunciados ni tampoco en los alternativos informados.

Por su parte, los proveedores que sí fueron ubicados no pudieron justificar documentalmente el origen de los granos comercializados, tal el caso de Praderas Cereales S.R.L. y Crosmar S.R.L., además que ellos también tenían compras a proveedores apócrifos; algunos proveedores declaraban una multiplicidad de actividades sin relación entre sí, diferente inclusive a las luego facturadas a la recurrente (vgr. Rolando Bohacec).

La fiscalización tuvo también en cuenta que los proveedores no tenían inmuebles ni terrenos, por ejemplo, para acopiar el cereal que dijeron vender (silobolsas); no tenían bienes registrables, como rodados, ni máquinas agrícolas de ninguna índole; a pesar de los volúmenes operados y montos facturados, carecían de cuentas bancarias a su nombre; tampoco tenían personal en relación de dependencia.

Los Considerandos de las Resolución dan cuenta que, algunos informaron que para comercializar el cereal, por ejemplo, por Nab&C S.R.L. debieron alquilar 4500 hs., pero no declara empleados en nómina, ni detenta maquinas Respecto a este proveedor también se constató que una de sus socias era desde el año 2011 empleada de la Municipalidad de Villa Ángela, Provincia del Chaco. Nab&C S.R.L. no pudo explicar de qué manera y sin ninguna capacidad operativa ni financiera, pudo facturar en tres meses $16.000.000 a Vicentin S.A.I.C., un tampoco fue explicado por ésta en esta instancia ni en la previamente sustanciada en sede administrativa.

Los Considerandos de la Resolución, así como los antecedentes que preceden su emisión, muestran, asimismo, la interrelación existente entre los proveedores o de sus representantes en ocasión de hacerse los pagos, es decir que un proveedor (vgr. Jorge Alberto Cybart) era a su vez proveedor de otro (Pradera Cereales S.R.L.) y era también socio en varias de las empresas proveedoras también objetadas. En el caso de Nab&C S.R.L. aparece celebrando mutuos con otros porveedores de Vicentin S.A.I.C. –Praderas Cereales S.R.L. y Crosmar S.R.L. por $3.000.000 cada una.

Frente a la cantidad y entidad de las irregularidades detectadas, correspondía a Vicentín S.A.I.C. probar en contra de la pretensión fiscal y respaldar, pruebas fehacientes mediante, la real existencia de las operaciones con los proveedores que le emitieron los comprobantes fiscales, en orden a acreditar su legitimidad y refutar que se tratara de usinas de facturación apócrifa.

Mas en su recurso de apelación ante este Tribunal se limita a reseñar el cumplimiento de las formalidades seguidas en la operatoria, esto es la documentación, registración y pago de las mismas, lo que a las claras no es suficiente para probar que contrató con los proveedores y recibió de ellos los bienes y servicios descriptos en los comprobantes.

Si bien en esta instancia ofreció prueba, sus resultados tampoco cumplen con dicho propósito.

En efecto, la prueba informativa nada aporta a la veracidad de las operaciones, ya que parte de ella está encaminada a demostrar la registración de los contratos de compraventa de granos en diversas Bolsas de Comercio y Bolsas de Cereales, lo que, cabe además señalar, arrojó resultados adversos, ya que sólo algunos de ellos se encontraban registrados. Por otra parte, se dirigió a comprobar la inscripción de algunos proveedores en los Registros correspondientes (RUCA y RFOG), de lo que surgió su falta de inscripción o su inscripción y posterior baja.

En cuanto al oficio dirigido a la propia Administración Tributaria, éste informó que no resultaba posible establecer una conexión directa entre los Códigos de Trazabilidad de Granos (CTG) vinculados en el transporte de granos por las operaciones cuestionadas y las facturas emitidas.

Tampoco el informe pericial contable, cuyas conclusiones se mencionan en detalle en el voto de la Vocal Instructora, arroja la prueba que Vicentín S.A.I.C. debió rendir, ya que de allí no puede extraerse que fueron los proveedores objetados los que comercializaron con ella respecto de quienes se verificó el hecho imponible en el impuesto al valor agregado.

En definitiva, Vicentin S.A.I.C. no demostró en estos autos el cumplimiento a los recaudos del art. 12 de la ley del gravamen, en la forma exigida hace ya varios años por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI” del 10 de marzo de 2015.

Dijo allí, en lo que aquí interesa,

"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, 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...".

Similares consideraciones hizo en “ADM Argentina S.A.” del 10 de marzo de 2015 y en “Molinos Río de la Plata S.A.” del 25 de agosto de 2015, entre muchas otras de dicho Tribunal, de la Cámara y de este Tribunal Fiscal de la Nación que ha seguido el mismo criterio.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que “…el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior(conf. esta Sala, in re “Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/0639/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 14/08/12)” – conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado subordina el derecho al cómputo del

crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que correspondía acreditar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente prestaron los servicios y vendieron los bienes, a pesar de las múltiples y graves irregularidades invocadas por el juez administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo a cada uno de ellos que lo llevaron a concluir en su falta de capacidad económica y operativa.

Por este motivo, corresponde confirmar la pretensión fiscal, tanto en cuanto al capital como los intereses que se devengan en forma automática y sin intimación previa por así disponerlo el art. 37 de la ley 11.683.

IV. Respecto a la solicitud de Vicentin S.A.I.C. a que se computen las retenciones practicadas, corresponde su rechazo. Es que el juez administrativo no cuestionó la existencia de las compras de granos y servicios prestados, sino que éstos fueran provistos por los proveedores que emitieron los comprobantes fiscales, dando cuenta así que los proveedores fueron otros que al no estar identificados no van a cumplir con su obligación fiscal. Prueba de ello es que no se ajustó por las mismas operaciones el impuesto a las ganancias, ni tampoco fue intimado el pago del impuesto a las salidas no documentadas.

Así las cosas, la falta de veracidad de los comprobantes y la imposibilidad de identificar a los verdaderos destinatarios de los pagos impide hacer lugar a la devolución solicitada. Así lo resolvió esta Sala, por mayoría, en la sentencia dictada en los autos “Golden Peanut Argentina S.A:”, el 26 de junio de 2018, confirmada a su turno por la Cámara el 23 de mayo de 2019.

Por otro lado, resulta aplicable el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 344:277 -“Compañía Argentina de Granos S.A.”- según el cual,

“……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”.

Y concluyó que,

“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 (confr. arg. doctrina de Fallos: 306:1548)”.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 155/2023, con costas.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato de los hechos efectuado por la Vocal Instructora, como así también lo decidido con relación al rechazo de las excepciones de prescripción y nulidad según el Considerando IV de su voto.

En lo que hace al fondo de la cuestión sometida a debate, adhiero a los argumentos expuestos para confirmar el

ajuste practicado.

II.- Sin perjuicio de lo cual, si bien en el Considerando X por las razones particulares allí desarrolladas no se hace lugar al pedido formulado por Vicentin SAIC para el cómputo de las retenciones, estimo pertinente remitir a lo manifestado por el suscripto en la causa N° 35.573-I caratulada "Golden Peanut Argentina S.A." del 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, 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 en ello así, cabe confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $944.968 (pesos novecientos cuarenta y cuatro mil novecientos sesenta y ocho) equivalente a 13,36 (trece con 36/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $2.362.420 (pesos dos millones trescientos sesenta y dos mil cuatrocientos veinte) equivalente a 33,41 (treinta y tres con 41/100) UMA los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N° Nº 936/2025 (22/05/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular a la perito contadora, Dra. María Angelica Gattorronchieri, la suma de $539.167 (pesos quinientos treinta y nueve mil ciento sesenta y siete) equivalente a 7,97 (trece con 97/100) UMA los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N° Nº 936/2025 (22/05/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.03 13:14:25 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.03 14:42:22 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.04 10:07:31 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.04 10:07:32 -03:00