República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-74560074-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Agosto de 2026

Referencia: 38.131-I, MIRANDA CIPRIANO EDUARDO, 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) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expte. **38.181-I**, caratulado: **“MIRANDA CIPRIANO EDUARDO” s/ recurso de apelación",**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 102/125vta. se interpuso recurso de apelación contra la **Res. 101/2013** que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG) del ejercicio 2007 y la **Res. 102/2013** que determinó de oficio el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) de los períodos 01/2007 a 04/2008. En ambos casos, se intimó el impuesto correspondiente con más sus intereses resarcitorios, difiriéndose la aplicación de las sanciones conforme el art. 20 de la ley 24.769 (vigente al momento de los hechos).

La actora planteó la nulidad de la Res. 101/2013 por considerar que se vulneró su derecho de defensa. Afirmó que el juez administrativo omitió exponer los elementos que tuvo en cuenta para estimar la existencia y valuación de sementeras presuntamente no declaradas, sobre las que luego aplicó un ajuste por incremento patrimonial no justificado. Del mismo modo, entendió que la medida para mejor proveer ordenada por el juez administrativo es nula, en atención a que al momento en que fue ordenada, no podían realizarse nuevas tareas de verificación y fiscalización.

Con relación al fondo del asunto, aseveró que los ajustes fueron practicados sobre la base de considerarlo productor de cereales y no comisionista, lo cual resulta erróneo y carente de todo respaldo documental. En este sentido, señaló que el fisco dejó de lado toda la evidencia que arrimó durante la determinación, que consistió en prueba documental, pericial, informativa y testimonial.

Respecto al ajuste practicado sobre la compraventa de cereales, relató que el fisco cotejó los libros IVA Compras y Ventas secuestrados en su domicilio fiscal, estableció el total de las ventas netas gravadas y le adicionó las ventas que rectificó durante la fiscalización. El mismo método aplicó con las compras registradas —provenientes de las planillas IVA Compras— de las que surgieron las compras netas gravadas. Finalmente, manifestó que, a la diferencia entre estos dos valores, el fisco le restó la comisión que había incorporado en sus DDJJ, obteniendo así

la utilidad bruta, resultando este último valor mucho mayor al monto que declaró como comisionista. Negó haber obtenido la rentabilidad determinada por el fisco.

A fin de acreditar sus servicios como comisionista, destacó los testimonios vertidos en la prueba testimonial que ofreció y produjo durante la determinación de oficio, por los Sres. Fernando Pedro Valdettaro, Oscar Ángel Cavigliasso, Carlos Rossini y la informativa a Morel Vulliez S.A.

Resaltó que siempre comercializó cereales y oleaginosas en carácter de comisionista o consignatario, en nombre propio y por cuenta de terceros, facturando a su nombre la totalidad de las ventas, pero por cuenta y orden de quienes le encargaron la comercialización del cereal, que fueron sus verdaderos propietarios o productores.

Arguyó que, a efectos de computar el hecho imponible en el IG, sólo debía declarar la comisión que percibió por su actividad de intermediación. Detalló que, si la mercadería que comercializó hubiera sido de producción propia, sus clientes habrían liquidado el cereal mediante el formulario F.1116B. No obstante, afirmó que se realizó mediante el formulario F.1116C, por lo que su actuación se encuentra documentada como comisionista y no como productor.

Destacó que la Sociedad de Acopiadores de Granos de la Pcia. de Córdoba que nuclea a los acopiadores de dicha provincia, informó que la rentabilidad neta de la actividad no supera el 1,3%, aproximadamente y que, por lo tanto, la ganancia neta sujeta a impuesto como comisionista surge de tomar el 1,3% sobre el total de ventas netas, lo cual arroja una menor base imponible en el IG que la determinada por el fisco.

Entendió que el fisco pretende determinar la utilidad bruta teniendo en cuenta las ventas y compras que realizó, cuando debió necesariamente computar el costo de las adquisiciones de bienes no documentadas, pues, de otro modo, se estaría consagrando una violación a su derecho de propiedad y un enriquecimiento sin causa en cabeza del fisco.

Respecto del ajuste por la omisión de declarar bienes de cambio, puntualmente la venta de vehículos, si bien negó haberlas realizado, planteó que, aun cuando el fisco las acreditara, debería tomarse el precio de venta que surja del boleto y no de las informaciones recabadas de la base E-fisco. Con relación al automóvil, explicó que la utilidad o pérdida que se hubiera obtenido por la comercialización, deviene indiferente, ya que -según afirmó-, siempre fue de uso personal y nunca estuvo afectado al activo que genera utilidades gravadas.

Con relación al ajuste por incremento patrimonial no justificado con base en una presunta diferencia en el activo, al no haberse declarado la existencia de sementeras en los ejercicios 2006 y 2007, explicó que el fisco computó como unidad de medida los valores publicados por el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (INTA), pero entendió que el valor de la sementera al cierre del ejercicio 2007 debe estimarse en función de la documentación respaldatoria obrante en el expediente y no con base en valores heterogéneos publicados por el INTA. Resaltó que el fisco no tuvo en cuenta los gastos necesarios para conservar y mantener la fuente gravada, que se encuentran documentados y tampoco fueron deducidos al determinar la materia imponible. Agregó que no fueron tenidos en cuenta en el estado de resultado, los gastos de las pólizas de seguro, los de los arrendamientos rurales sobre los que se asentaron las cementeras, los gastos de tareas culturales y los de recolección de frutos. Señaló que el fisco también omitió computar como gasto el precio de los arrendamientos derivados del contrato de locación de planta obrante a fs. 178/179 del Cuerpo 1 "Verificación IVA" de los aa y agregó que, a su vez, a la fecha adeudaba la totalidad de esa obligación.

Con relación al incremento patrimonial no justificado con base en la omisión de declarar la venta de 2.403tn de maní a Prodeman S.A. en el ejercicio 2007, manifestó que la mercadería que le entregó no era un bien de su

propiedad y, por ende, no se encontraba incluido en su activo, por lo cual no se le puede atribuir un incremento patrimonial no justificado. Destacó que para que el cereal hubiese configurado un bien de cambio computable en su activo, debería haberlo producido o adquirido en nombre propio a los productores, lo que es imposible. Negó que, según su DDJJ del IG del ejercicio 2006, hubiese podido adquirir o producir esa cantidad de toneladas de maní, porque no poseía la capacidad financiera ni económica necesaria. Finalmente, destacó que la entrega de esa cantidad de maní fue correctamente documentada y registrada en el libro IVA y añadió que el presidente de Prodeman S.A., Sr. Oscar Ángel Cavigliasso, testificó reconociendo la operación con él.

En cuanto al ajuste basado en la existencia de un incremento patrimonial no justificado por pasivos no justificados, afirmó su existencia y aseveró que cuenta con el respaldo documental correspondiente, tal como lo demostró con el informe pericial presentado en sede administrativa.

En el mismo sentido, y respecto al incremento patrimonial no justificado por omisión de declarar 9 bienes de uso (cuatro rodados, un acoplado, tres computadoras y una cámara), explicó que el precio de compra de éstos, lo adeudaba al cierre del ejercicio 2007 y que, en consecuencia, no fue computado en la DDJJ del IG de ese año.

Con relación a la impugnación de los gastos deducidos en el IG por carecer de documentación respaldatoria, negó su procedencia y se amparó en el informe pericial que presentó en la instancia anterior que –a su juicio- no fue valorado por el fisco. Resaltó que el ente fiscal siempre tuvo la documentación respaldatoria de las operaciones, tanto la que ella aportó, como así también la que fue secuestrada durante el allanamiento a su domicilio fiscal, donde aseveró, se encontraban listados que mencionaban el destino de cada uno de los valores emitidos contra el BBVA al Banco Francés y al Banco de la Pcia. de Buenos Aires.

Respecto del ajuste practicado en el IVA fundado en la diferencia de débito fiscal al cotejar los que fueron declarados con los registrados en la planilla IVA Ventas secuestrada del período 12/2007, sostuvo que luego de verificar la documentación respaldatoria de las comisiones devengadas por la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales durante ese período, observó que los débitos fiscales facturados y registrados coinciden con lo declarado en el formulario F.731 del IVA por ese período. Agregó que este hecho lo corroboró el informe pericial presentado durante la determinación de oficio.

En lo tocante al ajuste practicado por la omisión de declarar el débito fiscal por la venta de dos rodados (Chevrolet S10 2.8TI y Ford F100), entendió que la venta de bienes de uso se encuentra alcanzada a la tasa del 10,5% y no del 21% como sostiene el fisco en la Res. 102/2013. A su vez, negó haber realizado tales operaciones de venta y mucho menos por el precio que allí se consignó. Agregó que no existen elementos de prueba en la causa que permitan corroborar la efectiva realización de esas ventas y por el precio que el fisco señaló, por lo que sostuvo que no existió de su parte omisión de declarar débito alguno.

Con relación a los proveedores observados por su presunto carácter de apócrifos (Fernando Pedro Valdettaro, Hocsman Cereales S.R.L. y Corcecam S.R.L.), afirmó que las operaciones con estos sujetos existieron. Remarcó la declaración testimonial del propio Sr. Valdettaro, quien afirmó el carácter de comisionista del Sr. Miranda y además logró que se le restituya su clave fiscal que había sido dada de baja por el organismo.

Añadió que existen las cartas de porte que avalan el traslado de la mercadería y las facturas o documentos equivalentes emitidos por el vendedor, y afirmó que existe toda la documentación respaldatoria de tales operaciones. Arguyó que ninguna responsabilidad le puede ser atribuida ante los incumplimientos en los que hayan incurrido esos proveedores. Destacó que, de su conducta, no derivó ningún perjuicio para el fisco. Indicó que los proveedores impugnados fueron incluidos en la base Apoc. con posterioridad a la celebración de las

operaciones comerciales.

A su vez, el fisco impugnó las retenciones que se le practicaron por carecer de respaldo documental. La actora afirmó que tales retenciones fueron realizadas como consecuencia de haberse producido un hecho imponible en el IVA y que se encuentran debidamente documentadas en el sistema "Mis retenciones", lo cual surgiría del informe pericial presentado al contestar la vista del art. 17 de la ley 11.683.

Finalmente, citó jurisprudencia y doctrina y solicitó que se revoquen las resoluciones recurrida, con costas.

II. Que a fs. 150/162 el fisco contestó el traslado conferido, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante “aa”) y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando las resoluciones recurridas, con costas.

III. Que a fs. 178/178vta. se abrió la causa a prueba. A fs. 209 se dio por decaído el derecho de la actora a producir la prueba pericial contable**.** A fs. 240 se dio por decaído el derecho a producir la prueba pendiente de producción atento el tiempo transcurrido, se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 246 se pusieron los autos para alegar. A fs. 256/260 obra el alegato del fisco, no habiendo hecho uso de su derecho la actora. A fs. 262 se pusieron los autos para dictar sentencia.

IV. Que primeramente debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes sino solo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco a ponderar exhaustivamente 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 entre otros).

V. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que me pronuncie sobre los agravios de nulidad articulados por el recurrente. En este sentido, sostuvo que el juez administrativo no detalló en la Res. 101/2013 (IG) los elementos que sirvieron de base para determinar el valor de las sementeras, al ser consideradas como incremento patrimonial no justificado. Por otra parte, entendió que la medida para mejor proveer no debió ser efectuada por el personal de la División Fiscalización, sino por el juez administrativo, por cuanto alegó que las facultades de verificación se encontraban concluidas.

Respecto del agravio esgrimido contra la medida para mejor proveer, sólo se observa que el juez administrativo ordenó que el personal de la División Fiscalización N° 1, Dirección Regional Río Cuarto, audite, analice y autentifique la documentación incorporada por la actora al contestar la vista del art. 17 de la ley 11.683 y la obtenida como resultado de las respuestas de oficios ordenadas, facultad en un todo conforme con el cuarto párrafo del art. 35 del dto. reg. 1397/1979 (v. Cpo. Proc. Deter. de Oficio N°1, fs. 85/87, aa).

En lo tocante al planteo de nulidad de la Res. 101/2013 (IG), 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).

Del análisis de los actos apelados, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, surge que contiene

los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfrme. 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, ni que haya existido agravio alguno a su derecho de defensa. Nótese que de la propia Res. 101/2013 (v. fs. 22), como de los antecedentes de la causa, surge la información valorada por el fisco a fin de la determinación del valor de las sementeras; por cuanto el procedimiento llevado a cabo se basó en información que obtuvo de la propia documentación que la recurrente poseía en su domicilio, a la que luego aplicó como referencia los valores publicados por el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (INTA) (v. Cpo. Verif. IVA N° 1, fs. 193/195, aa), resultando entonces que el planteo del actor sólo representa 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 apelados, por lo que corresponde rechazar los planteos de nulidad articulados por el recurrente.

Con relación a las costas, si bien los agravios fueron tratados previamente, lo cierto es que no fueron articulados por el 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 alguna a su respecto.

VI. Que con relación al fondo del asunto, de las actuaciones administrativas, del informe final de inspección (en adelante IFI) (v. Cpo. de Inspección, fs. 118/123, aa) y de las resoluciones apeladas, surge que el actor se encuentra inscripto bajo las actividades "venta al por mayor de cereales" desde 4/2005 y "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales" y “cultivo de soja” desde 1/2006, con cierre de ejercicio al 31/12 de cada año. El cargo tuvo su origen en el "operativo granos 2008" donde se observó que el recurrente retuvo en forma parcial el IG y el IVA sobre los granos adquiridos o liquidados en consignación y declaró compras de cereales a proveedores apócrifos y a otros existentes pero que no reconocieron las operaciones. A su vez, presentó inconsistencias en el "operativo granos 2007" donde fue excluido el 22/6/2007 y, tras haber interpuesto una medida cautelar como acopiador, fue reincorporado el 6/7/2007.

VI.1. Surge de las actuaciones administrativas que el 18/11/2008 Produc-Tan S.R.L. presentó una denuncia penal contra el actor ante el Juzgado Federal de 1ra. Instancia N° 2, Sec. en lo Criminal, de Bell Ville, Pcia. de Córdoba, por sustracción de CUIT, con sustento en el art. 12 de la ley 24.769 (vigente al momento de los hechos) y los arts. 117bis y 157 del C.P. ante las retenciones que el recurrente le practicó por presuntas compras que ésta le habría realizado en el 2002 y el 30/6/2008. Produc-Tan S.R.L. negó haber realizado operación comercial alguna con el Sr. Miranda (v. Cpo. Denuncia, fs. 5/9vta, aa).

El recurrente fue fiscalizado en base a la documentación obtenida tras el allanamiento a su domicilio fiscal ordenado por el Juzgado Federal, Secretaría en lo Criminal y Correccional de Río Cuarto, Pcia. de Córdoba, ante la solicitud del fisco como consecuencia del incumplimiento de los requerimientos que se le cursaron. Del relevamiento de las facturas de ventas —tipo "A" y "B"— y su cotejo con las planillas IVA-Ventas, se verificó la existencia de comprobantes no registrados y de otros (registrados) consignando un débito fiscal menor al facturado. Se secuestraron liquidaciones de venta realizadas a Morel Vulliez S.A. y Prodeman S.A., que no se encontraban registradas en las planillas IVA-Ventas. Además, según información obtenida de la base e-Fisco, se verificó que el cliente practicó retenciones sobre estas operaciones. Se impugnó el crédito fiscal computado en las DDJJ del IVA por no exhibir los comprobantes respaldatorios y solo se consideró el crédito fiscal que surge de la documentación allanada. En el caso de las operaciones con firmas apócrifas (Fernando Valdettaro, Hocsman Cereales S.R.L. y Corcecam S.R.L.), el crédito fiscal fue impugnado al no poder verificarse los circuitos físico y financiero y ante la insolvencia verificada de los proveedores. Por otra parte, se constataron operaciones con

proveedores existentes pero que las desconocieron (Bailleres Comercial S.A., José Luís Crespo, Granos del Plata S.R.L., Julio Do Campo, Nelson Giglione, Produc-Tan S.R.L. y Ferrero Cereales S.A.), por lo que se impugnó el crédito fiscal al no haberse probado su veracidad.

Durante la inspección, el recurrente presentó fotocopias no autenticadas de comprobantes de compras y gastos que no fueron tomados en cuenta por tratarse de simples fotocopias.

Se circularizó a Prodeman S.A. con relación a una planilla secuestrada referida a kgs. de maní entregados por el actor y que al 31/12/2007 se encontraban pendientes de liquidar. De acuerdo con la respuesta obtenida, se trata de maní entregado antes del cierre del ejercicio 2007 pero las liquidaciones de compra emitidas por Prodeman S.A. datan de 2008 (v. fs. 181/190 y 236, Cpo. I y II Verificación IVA, aa y Cpo. Información remitida por Prodeman S.A., aa). Teniendo en cuenta el papel de trabajo secuestrado, correspondiente a la liquidación del IG ejercicio 2007, el actor no declaró existencias de granos al cierre del mismo, lo cual se consideró como existencias no declaradas. La mayoría de las liquidaciones informadas por Prodeman S.A. no se encontraban registradas en las planillas IVA-Ventas secuestradas. Se aclaró que algunas pertenecen a períodos que no forman parte de la fiscalización.

De la documentación secuestrada se observó un contrato de locación de una planta de acopio por el plazo de 6 años a partir del 10/6/2005 y un valor de 60tn de soja por año. A efectos de cuantificar el pago, se tomó el precio promedio de venta de soja efectuada por el actor el último día de junio de 2007. Se consideró que el vencimiento para la entrega de los granos era en junio debido a que el contrato no lo indicaba. Luego, se estimó el monto de ventas teniendo en cuenta las 60tn estipuladas y se calculó el débito fiscal omitido. En el IG se consideró que el efecto es nulo, porque el gasto a deducir es idéntico al ingreso a declarar. A su vez, se impugnaron las deudas declaradas al cierre del ejercicio 2007 por no haber sido aportada la documentación respaldatoria, en particular, en concepto de "fletes", "alquiler campo", "costo comisión Srta. Salas" y "gastos, varios y 1116 A" consignados en el papel de trabajo secuestrado correspondiente a la confección de la DDJJ del IG por ese ejercicio. Es decir, sólo se consideraron válidos los gastos provenientes de la documentación obtenida en el allanamiento.

Por su parte, fueron secuestradas pólizas de seguros contra granizo y contratos de arrendamiento relativos a las cosechas 2006/2007 y 2007/2008. De acuerdo a la información que surge de los papeles de trabajo determinativos del IG ejercicios 2006 y 2007 solamente se declararon sementeras al inicio del ejercicio 2006, por ello, la fiscalización las valuó al 31/12/2006 y 31/12/2007 considerando como referencia los valores publicados por el INTA y dentro de ellos, el de menor cuantía. Se aclaró que, si bien este instituto determina diferentes costos de implantación para la soja y el maíz, según se trate con "tecnología del productor" o con "tecnología recomendada", el criterio de inspección fue tomar el menor de ellos. Como la sementera determinada al cierre del ejercicio 2007 es superior a la determinada al cierre del ejercicio 2006, la diferencia se consideró un incremento patrimonial no justificado del 2007. Idéntico análisis se realizó para el 2006 surgiendo una diferencia prácticamente despreciable. Asimismo, se secuestraron contratos de arrendamiento de inmuebles rurales, lo que corrobora que el contribuyente también posee producción propia de granos.

El recurrente no aportó el cuadro de bienes de uso del 2007. Se observó que en las DDJJ del IG 2006 y 2007 deduce la misma amortización y que el rubro bienes de uso del período 2007 resultó disminuido con respecto al del período 2006.

En el impuesto sobre los bienes personales (en adelante ISBP) no declaró automotores. Entre la documentación secuestrada se encuentran facturas de compras de bienes de uso (computadoras y vehículos) y pólizas de seguros. De acuerdo a la información que surge de la base e-Fisco "Automotores", se observan altas y bajas producidas en

el año 2007. Teniendo en cuenta esto, los actuantes presumieron que el actor no declaró las incorporaciones al período fiscal verificado. En los casos en que se contó con la factura de compra se valuó el bien al valor que consta en la misma. Cuando no se tuvo el comprobante, se tomó como valor el que resulta de la base e-Fisco. Se consideró titularidad del recurrente a un vehículo marca Volkswagen, modelo Fox 1.6, cuya factura se encuentra a nombre de su esposa. Ello, en virtud de que no demuestra capacidad económica, al encontrarse inscripta como monotributista categoría "A" y no presentar DDJJ del ISBP. A su vez, los inspectores señalaron que la póliza del seguro se encuentra a nombre del recurrente. De esta forma, se valuaron los bienes de uso a los efectos de determinar un incremento patrimonial no justificado en el año 2007.

Por otro lado, respecto a las DDJJ presentadas por el recurrente, la relativa al IG original del ejercicio 2007 se presentó con posterioridad al inicio de esta fiscalización, con saldo a favor del fisco.

El fisco también impugnó el crédito fiscal originado en operaciones presuntos proveedores apócrifos, a saber:

a) Hocsman Cereales S.R.L.: no pudo ser localizado en su domicilio fiscal ni en los alternativos; no cumplió los requerimientos notificados; no presenta DDJJ del IG desde el ejercicio 2008 (las de los ejercicios 2006 y 2007 fueron presentadas sin movimiento), ni las del IVA desde 4/2008; fue inscripta en el Registro Fiscal de operadores de granos y suspendida a partir del 14/3/2008; no posee bienes registrables y no declara empleados en relación de dependencia. El 8/2/2007 se cedieron cuotas sociales a favor de los Sres. Gustavo Gabriel Silviotti y Elvio Mario Gastaldi (v. BO 27/03/2007), quien además, es cesionario de cuotas sociales de Vivagro S.R.L. El Sr. Gastaldi desconoció a Hocsman Cereales S.R.L., declaró que no desarrolla actividad comercial alguna y que no forma, ni formó parte de sociedad alguna. No registra ingreso de retenciones del IG por el pago de arrendamientos de inmuebles rurales para el desarrollo de la actividad de "cultivo de cereales y oleaginosas" o por el pago de alquileres de plantas de silo que le permitan comercializar la cantidad que informan sus clientes, que es superior a la declarada por la firma y ascendería a por lo menos 147.000tn de soja o el ingreso de auto retenciones para el caso de cancelaciones mediante canjes de bienes o servicios. Hocsman Cereales S.R.L. es titular de cuentas bancarias en forma conjunta con los Sres. Elvio Mario Gastaldi, Gustavo Gabriel Silviotti y Vivagro S.R.L., tratándose de las mismas personas titulares de las cuentas bancarias de Vivagro S.R.L., también considerada "proveedora ficta". La firma se encuentra excluida del Registro Fiscal de Operadores de Granos desde el 10/4/2007 de la categoría "Otros", no obstante, se la incluyó como acopiador en la misma fecha. Se la suspendió a partir del 14/3/2008 y de acuerdo a lo informado se lo excluye totalmente a partir del 28/4/2008. Se circularizó a los bancos con que operó, observando que todos los ingresos en las distintas cuentas son extraídos casi inmediatamente en efectivo. Hocsman Cereales S.R.L. practicó retenciones de IVA a 9 proveedores: varios de ellos negaron las operaciones e incluso algunos manifestaron haber realizado la denuncia penal. Finalmente, se concluyó que este proveedor "no posee capacidad económica ni financiera para el desarrollo de la actividad que le permita efectuar la magnitud de ventas declaradas y registradas en las bases de este Organismo"; y que presenta la característica de ser un proveedor ficticio o prestanombre generador de créditos fiscales.

b) Fernando Pedro Valdettaro: en el informe elaborado por la División Fiscalización Nº 1 de la Dirección Regional Córdoba consta que, a los efectos de notificarle el inicio de la inspección, concurrió al domicilio del fisco, pero se negó a responder preguntas sobre su actividad económica-comercial. Los requerimientos labrados no fueron cumplidos. Se circularizó a los bancos, obteniendo información del CitiBank con movimientos de una cuenta corriente y una caja de ahorro en pesos desde 1/2003 a 5/2004 donde depositaban los importes de las operaciones. Se observó que los mismos importes depositados por pagos de liquidaciones eran extraídos en los dos o tres días siguientes. Al momento de solicitar la inscripción en el Registro Fiscal de operadores de granos como productor, aportó un contrato de arrendamiento entre él y los sucesores de José Antonio Gómez (Simón Gómez y Ramona Nieves Gómez) de un inmueble rural de aproximadamente 750ha ubicado en Banegas, Dpto.

Giménez, de la Pcia. de Santiago del Estero, para la producción de soja 2003/2004. En acta labrada a la Dra. Nassif, que como apoderada de la Sucesión de José A. Gómez suscribió el contrato de arrendamiento, manifestó que el Sr. Valdettaro realizó la siembra pero que debido a que no se produjeron las lluvias esperadas no se pudo cosechar, por lo que no se cobró el arrendamiento (estipulado en un 25% de la cosecha). De las respuestas de las circularizaciones cursadas se observó que el Sr. Valdettaro habría emitido facturas de ventas de pollos faenados, alimento para pollos, maíz, girasol y trigo, lo cual resulta poco probable que tenga capacidad para desarrollar todas estas actividades. Pudo observarse también que las firmas que obran en algunas fotocopias de cartas de porte y liquidaciones de granos del Sr. Valdettaro no coinciden entre sí y con la que el propio Valdettaro suscribió las actuaciones de inicio de inspección. Tampoco aportó comprobantes respaldatorios del crédito fiscal declarado.

c) Corcecam S.R.L.: se encuentra involucrado en la causa "Oficio Judicial Blasetti y otros s/infracción Ley 24.769". Fue fiscalizado bajo distintas órdenes de intervención de las que surge que no fue localizado en el domicilio fiscal, ni en los alternativos vinculados a personas que integran la firma; de la consulta a la base de datos de la ONCCA se constató que se encuentra inscripta como “acopiador /consignatario" y que registra una planta en la localidad de Villa Cañas (Santa Fe) y otra en Camilo Aldao (Córdoba); no posee empleados en relación de dependencia; no posee bienes afectados a la actividad; los requerimientos confeccionados no fueron cumplimentados; las cuotas sociales fueron cedidas el 25/8/2005 a los Sres. Cristian René Heredia y Juan Carlos Ludueña; a partir de la transferencia de las cuotas sociales y cambio de autoridades, los movimientos bancarios y las operaciones que se reflejan en la consulta e-fisco retenciones-percepciones se intensificaron. No se registran pagos de impuestos a partir de 2006. Durante la fiscalización practicada a Pedro Kucharuk e hijos S.A., según actuaciones recibidas del Banco de la Nación Argentina (sucursal Las Breñas Chaco), se habría actuado a través del Sr. Hugo Vicente Ortega como apoderado, según escritura N° 52 del 7/2/2007, para realizar todo tipo de operatoria bancaria. El 23/7/2008, se labró acta al Sr. Ortega en la que expresa que actualmente realiza la actividad de vendedor ambulante, reconociendo que actuó como apoderado de Corcecam S.R.L. en el período 2007, percibiendo una retribución de $100 por operación. Según informe del inspector y supervisor actuantes, la actividad declarada del Sr. Ortega es la de almacén, vive en una casa de condición humilde y de la entrevista mantenida con el Sr. Ortega y otras averiguaciones, se concluyó que en realidad la participación mencionada consiste en acompañar a un tercero al Banco de la Nación Argentina, sucursal Las Brañas, para cobro de cheques financieros cuyo dinero se volvía a entregar a integrantes de la firma inspeccionada, percibiendo por tal tarea la suma de cien pesos.

En suma, en el IG ejercicio 2007 el actor declaró solamente comisiones por la venta de cereales. Es decir, declaró como ventas en consignación, lo cual se ve representado por las ventas por las que realiza el acopio a nombre propio pero por cuenta del productor lo que se instrumenta mediante el formulario C. 1116 "C". Se tuvo en cuenta que la condición de comisionista no fue acreditada al no aportar la documentación que demuestre que compra y vende a idéntico precio, percibiendo por su actividad una comisión. Del cotejo entre las ventas y compras de cereal durante el 2007 surge que las primeras son superiores y el monto es considerablemente superior a lo declarado en concepto de comisiones. Por otra parte, la fiscalización destacó que en el IVA, el recurrente declaró la totalidad del débito y crédito fiscal como si se tratara de operaciones de compraventa de granos. También se observó una diferencia de ingresos no declarados proveniente del cotejo entre lo declarado en el IG por el ejercicio 2007 como ventas de otros productos, excepto cereal, con lo registrado en planillas IVA-Ventas secuestradas y las ventas detectadas no registradas.

VI.2. Días antes de la puesta en consideración de los ajustes ya determinados, el Sr. Miranda presentó DDJJ de IVA e IG rectificando el débito fiscal en cuanto a facturas y liquidaciones de ventas no declaradas originalmente, según información que surgió de la documentación secuestrada y de la base del fisco en cuanto a retenciones y

percepciones; rectificó crédito fiscal que fue validado al incorporar nuevos comprobantes y además se los tuvo en cuenta para deducir gastos en el IG. También aportó comprobantes correspondientes a la compra de bienes de uso, por lo que se calculó nuevamente el incremento patrimonial no justificado por tratarse de bienes no declarados.

A fs. 85/87 del Cpo. N° 1 de los aa, el juez administrativo ordenó el dictado de una medida para mejor proveer a fin de que se audite, analice y autentique los comprobantes respaldatorios incorporados por el actor como prueba documental a fin de considerarlos en la liquidación de los gravámenes, los relativos a la prueba documental ampliatoria, que surjan de la prueba informativa a diligenciar por el contribuyente a los proveedores y de comprobarse su viabilidad, se verifiquen los medios de pago de acuerdo con lo dispuesto por la ley 25.345.

Como resultado de esta medida, se concluyó que no surgieron elementos contundentes que lleven a una conclusión diversa de la dispuesta por la inspección, por lo que se ratificaron los ajustes practicados (v. fs. 30/32, Cpo. “Medidas para mejor proveer”, aa).

La fiscalización elaboró las declaraciones juradas rectificativas que fueron puestas a consideración de la recurrente, sin ser conformadas.

VII. Que en suma, los ajustes efectuados en las resoluciones apeladas se resumen en los siguientes (v. también Cpo. Revisión de Inspección, aa):

1) **Res. 101/2013** (IG):

a) Compraventa de cereales: a la información obtenida de las planillas IVA-Ventas secuestradas se le adicionaron las ventas no declaradas pero rectificadas en el IVA durante la fiscalización. Al cotejar ventas y compras, se obtuvo una diferencia que fue cotejada con la DDJJ del IG, arrojando un ajuste de $6.311.285,12.

b) Venta de otros productos excepto cereal: se trata de venta de silobolsas, agroquímicos, servicios y semillas que surgieron de las planillas IVA-Ventas secuestradas, a las que el fisco adicionó los montos rectificados en el IVA que no constan en esas planillas, según facturas A y B aportadas y se compararon con lo declarado por el actor según los papeles de trabajo de la DDJJ del IG, por 2007, arrojando un ajuste en el IG de $86.840,12.

c) Venta de bienes de uso: se trata de bienes que no fueron incluidos en la DDJJ del IG (Pick up Chevrolet S10 2.8 TI, vendido en 6/2007 y Volkswagen Bora 2.0 vendido en 8/2007 con resultado negativo determinado por el fisco);

d) Incremento patrimonial no justificado:

*Sementeras de maíz y soja: se detectaron pólizas de seguro contra granizo dentro de la documentación secuestrada relativas a las cosechas de 2006/2007 y 2007/2008. Se valuó la sementera existente al 31/12/2006 y al 31/12/2007 tomando el menor valor publicado por el INTA, constituyendo para este gravamen una diferencia de activo omitida declarar.

*Ventas omitidas de maní a Prodeman S.A.: De la información suministrada por esta firma, el actor le había entregado maní antes de 12/2007, cuyas liquidaciones fueron emitidas en 2008, no habiéndolo declarado. Se valuó la existencia de maní al cierre del ejercicio 2007 de acuerdo con el precio obtenido en la Bolsa de Córdoba al 27/12/2007.

*Incorporación de bienes de uso: se localizaron facturas de compras de rodados y computadoras dentro de la documentación secuestrada: Volkswagen Vento 2.0 TDI, Chevrolet S10, Toyota Hilux, Volkswagen Fox (a nombre de la esposa del actor, monotributista categoría "A"), un acoplado, dos notebooks, una cámara y una computadora.

* Pasivo computado con personas físicas y otras personas jurídicas: el recurrente no aportó elementos por carecer de la correspondiente documentación respaldatoria (v. Cpo. Verificación IG, aa).

e) Impugnación de gastos: Se detectaron erogaciones cuya documentación de respaldo no fue aportada: fletes, alquiler de campo, costo por comisión pagada a la Srta. Salas, gastos varios y formulario F1116 "A".

Asimismo, se computaron deducciones personales y retenciones.

2) **Res. 102/2013 (IVA):**

a) Diferencia entre el débito fiscal declarado y el registrado: Se detectó la diferencia de débito fiscal de $12.363,44 al cotejar los declarados y los registrados en las planillas de IVA secuestradas.

b) Venta de bienes de uso: Se detectó sin declarar el débito fiscal generado en la venta de los vehículos Pick up Chevrolet S10 2.8 TI (mismo que en la Res. 101/2013) y Pick up Ford F100 con fecha de venta 9/2007;

c) Alquiler de planta de acopio: De la documental secuestrada se individualizó un contrato de locación contraído el 10/06/2005, se calculó el precio del alquiler para 2007 y se estimó el monto de venta teniendo en cuenta las 60 tn. estipuladas calculando así el débito fiscal.

d) Incremento patrimonial no justificado:

* Sementeras de maíz y soja: Se detectaron pólizas de seguro contra granizo dentro de la documentación secuestrada relativas a las cosechas de 2006/2007 y 2007/2008. Se valuó en la forma indicada para el IG.

*Ventas omitidas de maní a Prodeman S.A.: De la información suministrada por esta firma, el actor le había entregado maní antes de 12/2007, pero no había sido declarado en ese período siendo las liquidaciones emitidas en 2008. Por ello, se valuó su existencia como ventas omitidas de acuerdo con el precio obtenido en la Bolsa de Córdoba al 27/12/2007 y para el período 2008 se ajustó el débito fiscal.

*Incorporación de bienes de uso: se localizaron facturas de compras de rodados y computadoras para el período 2007 dentro de la documentación secuestrada -Volkswagen Vento 2.0 TDI, Pick up Chevrolet S10, Pick up Toyota Hilux y Volkswagen Fox, este último a nombre de la esposa del actor, monotributista categoría "A"; acoplado, notebooks, computadora, cámara- (v. fs. 298, Cpo. II Verificación IVA, aa).

*Pasivo computado con personas físicas y otras personas jurídicas: se ajustó teniendo en cuenta el ajuste en el IG.

e) Impugnación del crédito fiscal declarado: Ello frente a la falta de comprobantes respaldatorios de compras y gastos que dieran lugar a su cómputo durante 1/2007 a 4/2008. Sin embargo, para el período 1 a 12/2007 se computó solamente el crédito fiscal proveniente de: a) comprobantes de compras y gastos secuestrados en el allanamiento; b) Compra de automóvil: compra de un vehículo Vento TDI que consta en la planilla secuestrada de IVA Compras; c) comprobantes de compras y gastos aportados por el recurrente que no se encuentran detallados en las planillas de IVA Compras (secuestradas), respaldatorios del crédito fiscal rectificado en las DDJJ presentadas por el titular en el transcurso de la verificación, correspondiente a los períodos 3, 8 a 10 y

12/2007; d) comprobantes de compras y gastos de los períodos 1 a 4/2008 que no se encuentran detallados en el libro IVA Compras secuestradas (excepto por las facturas N 5826 de Villa Nueva S.A. y N° 13320 de Imperio Televisión S.A.). Estos comprobantes fueron aportados por el actor para respaldar el crédito fiscal rectificado en las DDJJ que presentó durante la verificación.

*Se observó que dentro del crédito fiscal registrado en los períodos 2/2007 a 4/2008 existen operaciones realizadas con proveedores que el fisco calificó de apócrifos (Fernando Valdetaro, Hocsman Cereales S.R.L. y Corcecam S.R.L).

*Se observó el crédito fiscal respecto de operaciones facturadas con contribuyentes que las desconocieron (Bailleres Comercial S.A., José Luis Crespo, Granos del Plata S.R.L., Julio Do Campo, Nélson Domingo Giglioni, Produc-Tan S.R.L. y Ferrero Cereales S.A.).

Con relación a las retenciones sufridas, luego de presentada la rectificativa por parte del actor, se detectaron diferencias a impugnar respecto de los períodos impugnados.

VIII. Que corresponde recordar que las resoluciones de la AFIP, como todo acto administrativo, gozan de presunción de legitimidad (cfrme. art. 12, ley 19.549), incluso las determinativas de oficio (Fallos 328:3720), por lo que, en la etapa de revisión del acto, la carga probatoria se desplaza al contribuyente o responsable.

Ello así, 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 aquello que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido debe recordarse que si bien este Tribunal, conforme al art. 164 de la ley 11.683, posee *"... 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 o suplir a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal.

Ello así, a continuación, se resolverán los ajustes practicados por el fisco a fin de analizar si se ajustan a derecho, comenzando con los ajustes propios del IG, luego con los de IVA y para finalizar, con los comunes a ambos gravámenes:

a) Compraventa de cereales como productor (IG): Con relación a este ajuste, esto es, haber realizado operaciones a título de productor y no como comisionista, el inc. "c" (actual "e") del art. 49 de la LIG establecía que "*Constituyen ganancias de la tercera categoría: (...) c) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría...*"

El actor afirma haber realizado estas operaciones en calidad de comisionista de cereales y oleaginosas —en nombre propio y por cuenta de terceros— hecho que entiende acreditado mediante las pruebas que produjo durante la determinación de oficio, puntualmente, la que surge de la declaración testimonial de los Sres. Fernando Pedro Valdettaro y Oscar Ángel Cavigliasso (presidente de Prodeman S.A.) y la contestación de los oficios del Sr. Carlos Rossini y de la firma Morel Vulliez S.A. quienes informaron que el actor era comisionista/consignatario de cereales, inclusive uno de ellos cuestionado como presunto proveedor apócrifo, habiéndose practicado en algunos casos retenciones (v. fs. 114/121, Cpo. DO N° 1; fs. 228/249vta., Cpo. DO N° 2; fs. 744 y 748/765, Cpo. DO N° 4, aa). Al respecto, cabe destacar que los ajustes practicados no incluyen operaciones con el Sr. Rossini, ni con la firma Morel Vulliez S.A. que fueron rectificadas por el recurrente.

No obstante, el perito de parte que confeccionó el informe pericial obrante a fs. 785 y ss. del Cpo. DO N° 4, indicó el estado de situación patrimonial del actor en base a la documentación respaldatoria, registros de IVA-Compras e IVA-Ventas y declaraciones testimoniales e informativas de terceros obtenidas. También elaboró el estado de resultados al 31/12/2006 y 31/12/2007. Informó el total de ingresos obtenidos por el recurrente en su carácter de comisionista/consignatario al 31/12/2007 e indicó que dicho valor lo calculó de la liquidación de comisiones según documentación de compra de cereal, a las que incluyó facturas tipo A en las que no se encuentra discriminado comisión alguna; y de la determinación de la comisión de mercadería adquirida a terceros, pero que no posee documentación respaldatoria, no encontrándose discriminada tampoco la comisión. Estimó la comisión por la venta en consignación en un 4%. Estableció una utilidad bruta del 3,73% y una neta del 2,23%, resultando superiores a las informadas por la Sociedad de Acopiadores de Granos de la Prov. de Córdoba (utilidad bruta-3% y utilidad neta-1,3%). También determinó el crédito fiscal computable y las retenciones practicadas y sufridas por el actor durante los períodos observados. Respecto a las retenciones practicadas, el perito destacó que las hubo en exceso y en defecto a lo largo de esos períodos. Resaltó que, de impugnarse el crédito fiscal, se está impugnando el debido fiscal del proveedor, por lo que las retenciones practicadas, por lo que indicó que las retenciones practicadas deberán imputarse a cancelar débito fiscal.

Pero a fin de que este Tribunal reconozca que la actora efectuó tales compraventas de cereales a título de comisionista y no como productor —como lo asevera el fisco— debe corroborarse la existencia de todos los elementos constitutivos de esta figura comercial, tanto en sus aspectos formales como materiales. Nótese que el fisco impugnó concretamente la condición de comisionista, al no aportar la documentación que demuestre que compra y vende a idéntico precio, percibiendo una comisión.

A fs. 188/189 obra la contestación del fisco al oficio que le fue diligenciado (única prueba producida ante este Tribunal) para que informe cuál fue el coeficiente de utilidad bruta y utilidad neta de la actividad "venta al por mayor en comisión o consignación de cereales". En su respuesta detalló que el actor tiene acopio, compra cereal a terceros y los vende, pero siempre lo hace a nombre propio. Aclaró que la diferencia entre las ventas y las compras de cereal es su ganancia o comisión, es decir, el valor por él agregado a las compras, es la comisión, quedando claro que en este caso, el actor no factura por separado la comisión, por lo que la forma de arribar a ésta fue a través de la diferencia entre las ventas y las compras. Así fue que se determinó la ganancia del actor como comisionista que actúa a nombre propio. A su vez, indicó que de los propios registros secuestrados junto con lo que declaró el actor en el IVA surge que del cálculo "utilidad bruta/ventas" se obtuvo un coeficiente de utilidad bruta de 13,8354%. No obstante, añadió que no es posible determinar la utilidad neta de la actividad debido a que "*como ingresos el apelante declara ventas de cereal, silos bolsa, agroquímicos, semillas, servicios, etc., además posee acopio, es decir realiza compras de cereal a terceros y los vende; por otro lado, respecto a los gastos para arribar a la utilidad neta, no se diferencian para cada actividad, además de que había computado gastos sin respaldo documental, los cuales fueron impugnados. Todo ello hace que el resultado neto final 2007, no resulte susceptible de ser calculado únicamente para la actividad solicitada*".

Ello así, de la prueba que el recurrente produjo en las actuaciones administrativas como de la informativa producida ante este Tribunal **no surge la acreditación fehaciente e indubitable de los hechos que alegó en su defensa**, por cuanto no se encuentran identificados -para los períodos determinados- sus presuntos comitentes o los contratos de venta por comisión que debió celebrar con cada uno de ellos. A su vez, tampoco detalló, ni muchos menos demostró, el circuito de pagos que diera cuenta que no actuó a título de productor y, finalmente, no presentó una indubitable registración contable de que esas operaciones se hayan perfeccionado en calidad de "ventas al por mayor en comisión o consignación de cereales", y no a título de "venta al por mayor de cereales y cultivo de soja", actividades en las que se encuentra inscripto. Nótese al respecto que Compañía Argentina de

Granos SA informó que durante los períodos 3 a 9/2007 y 9 a 12/2007 el Sr. Miranda le realizó operaciones de venta en carácter de productor (v. fs. 253/273 y 337, Cpo. DO N° 2, aa y especialmente fs. 497/741, Cpos. DO N°s. 3 y 4, aa). Ello así, este ajuste debe ser confirmado.

b) Venta de otros productos excepto cereal (IG): En el recurso de inicio, el actor afirmó que el perito de parte, confeccionó el estado de resultado, determinando la materia imponible por la venta de silobolsas, agroquímicos, servicios y semillas y resultó similar a la determinada por el fisco, motivo por el cual se entiende que no existe agravio concreto respecto de este ajuste, por lo que corresponde su confirmación.

c) Impugnación de gastos (IG): Respecto de este ajuste, el actor circunscribió su defensa a la prueba que produjo en la instancia anterior dirigida a demostrar los aspectos formales de las presuntas erogaciones (notas de débito, facturas y retenciones que informaron algunas de las firmas que sostuvieron haber contratado con él). Si bien el recurrente afirma que con la pericia de parte pudo acreditar la corrección de los gastos deducibles necesarios para conservar y mantener la fuente gravada, lo cierto es que no sólo no logró incorporar el respaldo documental, sino que tampoco acreditó el circuito financiero de cada uno de esos pagos, condición sin la cual no es posible tener por demostradas tales afirmaciones. Nótese que sí el fisco validó aquellos gastos cuyos comprobantes fueron aportados por el actor o bien secuestrados en el allanamiento. Ello así, debe confirmarse el ajuste de este punto.

d) Diferencia entre el débito fiscal declarado y el registrado (IVA): respecto de este punto, a los fines de acreditar su postura, el actor cita la respuesta a la pregunta 1 del informe de parte propuesto en la instancia anterior (v. fs. 792/792vta., Cpo. N° 4 IVA, aa) en la que el perito realiza un listado de los créditos fiscales computados, cuando en verdad la observación fue realizada respecto del débito, por lo que debe confirmarse el ajuste fiscal.

e) Alquiler de planta de acopio (IVA): Si bien el actor negó haber entregado las 60tn de soja al locador, Sr. Miguel Eduardo Miranda -padre del actor-, no existiendo factura alguna y afirmando adeudar el alquiler, lo cierto es que tampoco acreditó este hecho. Es que la declaración testimonial del padre del recurrente afirmando la celebración del contrato de locación, pero haciendo hincapié en que “nunca abonó nada”, no puede aceptarse como único elemento para avalar los hechos relatados por el recurrente, máxime si luego dicha planta de acopio fue necesaria para generar ingresos gravados, por lo que debe confirmarse el ajuste fiscal.

f) Impugnación de crédito fiscal (IVA-según operaciones de planillas de fs. 281/291, Cpo. II Verificación IVA, aa-): En lo concerniente a la impugnación del crédito fiscal vinculado a los proveedores Fernando Valdetaro, Hocsman Cereales S.R.L. y Corcecam S.R.L. ante su presunto carácter de apócrifos; y a distintos proveedores que desconocieron haber operado con el recurrente, cabe recordar que el último párrafo del art. 12 de la ley del IVA, establece que para que el crédito fiscal se genere deben configurarse los siguientes requisitos: a) que el crédito fiscal sea imputable al período fiscal que se liquida, b) que surja de una factura o documento equivalente, c) que se compute hasta el límite de aplicar el importe de la compra, importación, locación o prestación de servicio, la alícuota del impuesto, d) que se vincule con operaciones gravadas y, e) que en todos los casos, *…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°).

A criterio del suscripto, la prueba producida por el recurrente durante la determinación de oficio, específicamente la declaración testimonial del Sr. Fernando Pedro Valdettaro en la que afirma haber efectuado ventas al actor en su calidad de comisionista, no resulta hábil por sí sola para demostrar que la operatoria fue llevada a cabo, sin la necesaria acreditación del circuito físico y financiero de la mercadería individualizada en las planillas de fs. 281/289 del Cpo. II Verificación IVA de los aa. A ello, cabe agregar que el Sr. Valdettaro se trata de un contribuyente incluido en la base apoc bajo la figura de “prestanombre” desde el 20/11/2004. Tampoco logró acreditar el actor, documentación alguna que respalde el circuito físico de las transacciones que habrían realizado y aunque detalló la operatoria en su recurso de inicio, no propuso prueba alguna ante este Tribunal para demostrar, por ejemplo, el traslado del cereal del cual alega la existencia de cartas de porte identificadas en las operaciones descriptas en las planillas antedichas.

Por ello, el ente fiscal ponderó adecuadamente los elementos colectados durante la inspección, mientras que el recurrente no se esforzó en aportar elementos probatorios hábiles que desvirtúen la posición fiscal, tampoco respecto de los restantes proveedores cuestionados. En este sentido, ante los fundados indicios que ponían en duda la realidad de las operaciones cuestionadas, era necesario que el Sr. Miranda demostrara con precisión, al menos parte de la operatoria llevada a cabo con cada uno de los supuestos proveedores, lo cual a todas luces no ocurrió. Por ello, la impugnación de las operaciones realizadas con Fernando Valdetaro, Hocsman Cereales S.R.L., y Corcecam S.R.L. (ante su presunto carácter de apócrifos) y con distintos supuestos proveedores que desconocieron haber efectuado operaciones con el recurrente, debe ser confirmada.

g) Venta de bienes de uso (IG-IVA): El recurrente se limitó a negar la venta que se le atribuyó de los bienes de uso detallados y afirmó que el automóvil Volkswagen Bora 2.0 FWG155 estaba limitado a uso personal, esto es, no afectado a la actividad, pero ninguno de estos dos puntos fue acreditado, por lo que debe confirmarse el ajuste.

h) Incremento patrimonial no justificado (IG/IVA): A fin de tratar los agravios de la actora respecto del método empleado por el fisco para determinar el incremento patrimonial no justificado en el IG y el IVA, cabe puntualizar que, para seguir el procedimiento de determinación de oficio, el fisco puede utilizar dos modalidades: practicarla sobre base cierta o en forma directa, o bien, sobre base presunta o por estimación.

La ley 11.683 fija un orden de prelación cronológico, pues sólo puede recurrirse a la determinación sobre base presunta en los supuestos en que no disponga de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que origina la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia, como respecto de su significación económica (vgr. inexistencia de registros contables, o cuando los mismos presentan notorias deficiencias, documentación inexistente o no fehaciente, etc.), tornando imposible su apreciación inmediata. Ello así, en estos supuestos, al fisco sólo se le permite presumir la existencia y magnitud de la obligación tributaria cuando le resulte imposible hacerlo sobre base cierta y precisa. En suma, la Administración debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo, para recién –frente a los supuestos antes enunciados- recurrir al método indiciario/presuntivo, expuesto como subsidiario del anterior.

De los antecedentes administrativos de la causa, que fueron relatados en el considerando VI, se desprende que el fisco dio acabado sustento al mecanismo presuntivo utilizado para practicar las determinaciones de oficio, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 18, inc. "f" de la ley 11.683 ante el incremento patrimonial no justificado originado en el ocultamiento de activos y en la impugnación de pasivos, con más el 10% de renta dispuesta, teniendo el contribuyente la posibilidad de acompañar, en la presente instancia, la prueba conducente que haga a su derecho, para desvirtuar los dichos de la Administración, toda vez que dicha presunción resulta *iuris tantum.*

Respecto de la valuación de las sementeras, el fisco tuvo en cuenta las pólizas secuestradas en las que se detalla como tomador al recurrente, la ubicación de las mismas, el producto asegurado, la cantidad de hectáreas y el valor por hectárea para concluir en la suma asegurada. También consideró los contratos de arrendamiento de las cosechas secuestrados, habiéndose tomado los valores publicados por el INTA sólo como referencia y dentro de ellos el de menor cuantía.

Por su parte, del informe pericial de parte obrante a fs. 785 y ss. del Cpo. DO N° 4 que acompañó el actor al contestar la vista, surge que el perito informó que la existencia final de la sementera de soja y maíz para el período 2007 es de $0 y respecto de la existencia final al cierre del 2006, aclaró que no está en condiciones de determinar ningún valor por no contar con la documentación necesaria para su confección. Nótese lo improcedente de esta mera afirmación dogmática, al no sustentarla con el respaldo documental correspondiente. También el actor entendió que se omitió computar como gasto el precio de los alquileres derivados de los contratos de locación que afirmó adeudar en un 100%, pero lo cierto es que tal como lo sostiene el ente fiscal, esta afirmación contradice la propia prueba pericial que produjo en la instancia anterior, ya que este punto no fue incluido en el rubro “deudas”, y más llamativa es la aseveración del recurrente en el sentido de que el perito que él mismo propuso no tuvo a disposición el contrato de alquiler de la planta y que por eso no lo incluyó como gasto, pero que lo computará en una futura pericia contable a realizarse en la etapa procesal correspondiente, que a pesar de haber sido ordenada en esta instancia, no se realizó al no haber instado el recurrente su producción en forma oportuna (v. fs. 220/220vta.).

Con relación a las ventas de maní a Prodeman S.A. y de acuerdo con la información suministrada por este cliente, las transacciones se realizaron con anterioridad a 12/2007, circunstancia que fue omitida por el actor. Cabe recordar que esta venta involucró 2.403,879tn de maní, correspondiendo al recurrente la carga de acreditar que dicha operación se realizó en el año 2008, tal como lo reflejaban los comprobantes aportados. Al respecto, la declaración testimonial del presidente de Prodeman S.A. nada aporta al esclarecimiento de este punto.

Con relación a los pasivos impugnados, el actor tampoco logró acreditar que el pasivo al 31/12/2008 relativo a seguros a pagar, cheques pendientes de pago, sueldos 12/2007 e impuesto sobre los ingresos brutos a pagar, pertenezcan a alguno de los ítems o acreedores que tenía declarados al inicio de dicho período y tampoco que proviniera de ejercicios anteriores, resultando a todas luces genérica la respuesta brindada por el Banco Santander Río SA a fs. 771/784vta. del Cpo. N° 4, DO de las aa, por lo que, ante la ausencia de prueba, se mantuvo el ajuste.

Respecto de la omisión de declarar la compra de distintos bienes de uso (rodados, computadoras, acoplados, etc.), el ente fiscal tuvo en cuenta que para 2007 las amortizaciones del rubro bienes de uso había sido declarado en forma disminuida, por lo que pudo deducir la falta de declaración de estas compras.

En suma, ante la falta de presentación de medios probatorios idóneos, el actor no logró acreditar en forma alguna la defensa presentada ante este Tribunal en su escrito de apelación, ni mucho menos revertir el criterio que el fisco utilizó al determinar de oficio el IG y el IVA objeto de estos autos.

En este sentido, debo recordar una vez más que si no se logra cumplir con la carga de probar lo que se invoca, se corre el riesgo de que el reclamo sea denegado (Fallos 332:1367). En efecto, es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (Fallos: 217:635), toda vez que la carga de la prueba es el imperativo que pesa sobre cada uno de los litigantes para que acrediten la verdad de sus afirmaciones, mediante su propia actividad, si quieren evitar la pérdida del proceso.

Por ello, teniendo en consideración el análisis expuesto ut supra y presente que, si bien el recurrente ofreció

prueba ante este Tribunal que fue aceptada y ordenada su producción, luego, no instó su realización, con lo cual se tuvo por decaído el derecho a producirla, con la salvedad de la prueba informativa que obra a fs. 188/189 y que fue tratada oportunamente.

Por ello, debe concluirse que la recurrente prescindió de aportar elementos suficientes que justifiquen las discrepancias observadas por el fisco en los diferentes ajustes practicados en las resoluciones apeladas, por lo que no cabe más que **confirmar todos los ajustes practicados, con costas.**

VII. Que en cuanto a los intereses resarcitorios intimados, habiendo sido correctamente liquidados y no habiendo la actora expresado agravio alguno al respecto, **corresponde su confirmación, con costas.**

Por lo expuesto, corresponde confirmar íntegramente las resoluciones apeladas, con costas.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante**.**

Por ello, SE RESUELVE:

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

Se deja constancia de que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C”, conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.17 16:03:09 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.03 15:03:54 -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: 2026.08.03 15:03:55 -03:00