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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-111137438-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 6 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-110051000- -APN-SGAI#TFN (y acum.); PIETRELLI VINOS S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente **EX-2023-110051000- -APN-SGAI#TFN (y acum.)** caratulado: **"PIETRELLI VINOS S.R.L. S/ APELACIÓN"**;

Y CONSIDERANDO:

Que mediante los RE-2023-110046697-APN-SGAI#TFN y RE-2023-110058493-APN-SGAI#TFN interpone los recursos de apelación contra las Resoluciones RESOL-2023-247-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII y RESOL-2023-248-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII ambas de fecha 28/08/2023, dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos, hoy Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA).

En la RESOL-2023-247-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII se determinó de oficio, en forma parcial, la obligación en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), periodos fiscales 07/2016 a 08/2019, por una suma a ingresar de $1.372.726,96, con más intereses resarcitorios por $3.147.864,25 y se le aplicó una multa de $4.118.180,88, equivalente a tres (3) veces el monto del tributo presuntamente evadido en el IVA por periodo fiscal 11/2018, conforme las previsiones de los artículos 46 y 47 inc. b) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

En la RESOL-2023-248-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII se determinó de oficio, en forma parcial, la obligación en el Impuesto a las Ganancias, periodos fiscales 2017 y 2018, por un importe a ingresar de $1.254.456,84, con más intereses resarcitorios por $2.920.559,50 y se le aplicó una multa de $3.763.370,52, equivalente a tres (3) veces el monto del tributo evadido en el Impuesto a las Ganancias por periodo fiscal 2018, conforme las previsiones de los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley de rito.

En primer lugar, cabe mencionar que la firma tiene como actividad principal declarada la "Elaboración de frutas deshidratadas o desecadas, preparación n.c.p. de frutas".

Efectúa una detallada descripción de los hechos y respecto de los ajustes, niega expresamente cada uno de los extremos afirmados en la D.O., que no sean expresamente admitidos en su recurso.

Indica que fue objeto de una verificación fiscal mediante la OI N°1850178, donde los inspectores elaboraron un informe de inspección en el que concluyeron que se detectaron irregularidades que tienen directa incidencia en los impuestos determinados y en los saldos a ingresar.

Se habrían detectado "*respaldo de registros de compras varias, mediante comprobantes emitidos por sujetos considerados apócrifos*", "*respaldo de registros de compras de ciruelas, mediante comprobantes observados por AFIP portantes de supuestas irregularidades*" y "*computo de créditos fiscales que surgen de comprobantes que no cumplirían con lo establecido en los arts. 13, 18, 27 y otros de la RG 1415(AFIP) y, por lo tanto, no podría seguirse la trazabilidad de las operaciones vinculadas a las exportaciones y AFIP alega que esto se debe a que corresponden a la firma vinculada SUNNY ARGENTINA S.A., que las facturas no poseen los remitos vinculados, o que los remitos no especifican la cantidad de kilogramos sino en bins, imposibilitando la vinculación con la factura expresada en kilogramos"*.

Por ello, se presumen inexistentes las operaciones con los proveedores, a saber: ZADAR SA, DAPARO ALBERTO F., AGRICOLA EL CHACAY SA, SOSA FERNANDO G., DOS REYES SA, ALDANA SOCIEDAD ANONIMA y GREGORIO ROBERTO CRISTOBAL. De esa fiscalización surgen las resoluciones apeladas en autos.

Los inspectores afirman que los proveedores carecen de capacidad económica y financiera para operar y por ende, entienden impugnables los créditos fiscales de IVA correspondientes a las operaciones realizadas con ellos. Sostiene que el razonamiento de AFIP y sus conclusiones son lógicamente incorrectas, ya que se asientan en premisas falsas y en hechos no demostrados, toda vez que lo señalado, no implica que estos proveedores no hayan tenido capacidad económica, financiera u operativa al momento de realizar las operaciones.

En ese orden de ideas, afirma que la fiscalización fue muy pobre, limitándose a replicar de modo acrítico conclusiones de otros procedimientos y funcionarios, especialmente en la inclusión de proveedores en la base e-Apoc. Aduce que existió ausencia de análisis serio sobre la capacidad operativa de los proveedores. Entiende que no existe en las actuaciones ningún estudio o análisis que permita afirmar que los proveedores carecían de la aptitud para prestar servicios o vender productos, basándose en juicios en abstracto, sin conexión con la operatoria concreta.

Expone que las supuestas irregularidades detectadas en los proveedores no son una responsabilidad del contribuyente que contrato. Argumenta que la obligación del receptor de los bienes y servicios se limita a verificar que el proveedor posea CUIT activa, facturas con CAI vigente y que no se encuentre incluido en la base Apoc al momento de contratar, por consiguiente, entiende que no corresponde trasladarle la responsabilidad, por la falta de capacidad operativa de los proveedores, si ésta obró con diligencia, al momento de contratar, verificando la CUIT, el CAI y que no estén en base Apoc.

Manifiesta que, la AFIP desconoce y ha ignorado la metodología de trabajo y la vinculación entre Sunny Argentina S.A. y Pietrelli Vinos S.R.L., considerándola "sospechosa" o aun ilícita. En tal sentido, hace una descripción detallada de las tareas desarrolladas por su vinculada, concluyendo que no corresponde bajo ningún concepto la emisión de remito por parte de Pietrelli Vinos S.R.L., ya que la remisión de la mercadería se efectúa dentro de la misma propiedad de titularidad de la empresa industrial.

Objeta que el Organismo haya rechazado diversos recuperos de IVA por cuestiones meramente formales y que

ahora pretenda impugnar los créditos fiscales de la DDJJ basándose en ello. Asevera que estas cuestiones formales no impiden seguir la trazabilidad ni invalidan el crédito fiscal.

Alega que no resulta relevante que los proveedores hayan sido incluidos en la base de apócrifos, por cuanto, ello fue a partir de procedimientos rápidos y siempre posteriores a las fechas de las operaciones. Entiende que la AFIP procede indebidamente y no investiga.

Por otra parte, advierte que habiendo tomado vista de la totalidad de las actuaciones administrativas, observa que el legajo vinculado a los proveedores considerados apócrifos, sólo contiene los Informes Finales de Inspección de aquéllos, no obrando los antecedentes administrativos relacionados. En tal sentido, entiende que tales actuaciones no son prueba en sentido estricto, razón por la cual las aseveraciones de la vista carecen de asidero probatorio, convirtiendo dicho acto en nulo de nulidad absoluta, conforme a las previsiones de la Ley 19.549.

Por otro lado, se agravia de la impugnación relacionada con los proveedores considerados apócrifos, haciendo una descripción detallada de cada proveedor a la que cabe remitirse en honor a la brevedad, destacando los puntos en común de cada proveedor: Indica respecto de los siete (7) proveedores observados que, del "*legajo proveedores incluidos en base Apoc*", surge evidencia de la existencia y capacidad operativa, económica-financiera de todos ellos, concluyendo que los indicios señalados por la inspección actuante, en modo alguno permiten concluir que las ventas realizadas a Pietrelli Vinos S.R.L. no hayan sido reales y a efectos de demostrarlo adjunta a su descargo la documentación de respaldo de cada proveedor. Destacando que en todos los casos los proveedores han sido incluidos en la Base e-Apoc con posterioridad a la fecha en que realizaron las operaciones con Pietrelli Vinos S.R.L.

Destaca que el segundo grupo de proveedores impugnados por AFIP, no tiene su origen en haber sido incluidos en Base e-Apoc con anterioridad a la fiscalización de la empresa, sino en supuestas irregularidades detectadas en el curso de dicha fiscalización y de las circularizaciones realizadas, dando lugar a nuevos ajustes.

Con respecto a ello, son nueve (9) los proveedores impugnados como resultado de las circularizaciones cursadas, a saber: ARMAREZ SA, Héctor Eduardo AYESA, DISEÑOS TECNOLOGICOS Y MEDICIÓN DEL ESTE SA, Fabio Antonio GIUSTI, GRANUVA SRL, Horacio Martín LOMORO, PIETRELLI OMAR, ÁNGEL Y LUIS S.H.,, Andrés David MORALES y Francisco Oscar TESTA. Hace una descripción detallada de cada proveedor a la que cabe remitirse en honor a la brevedad, destacando los puntos en común de cada proveedor sobre los que apoya su postura.

En tal sentido, indica que, del legajo de proveedores circularizados, surge evidencia de que dichos proveedores existen y poseen capacidad operativa, pero entiende que ello fue ignorado por la fiscalización. Asimismo, arguye que el impuesto ya había sido percibido por el Fisco y que la responsabilidad de consignar el número de remito recae en el proveedor. Sostiene que el ajuste determinado como resultado de estas circularizaciones surge de la impugnación del cómputo del IVA crédito fiscal proveniente de operaciones de compras que no cumplen con los requisitos de los artículos 13 y 18 de la RG 1415 (AFIP). Las principales razones fueron la imposibilidad de demostrar la trazabilidad de las operaciones vinculadas a las exportaciones, debido a que los remitos corresponden a la firma vinculada SUNNY ARGENTINA S.A. y no a PIETRELLI VINOS S.R.L., o que las facturas no poseen los remitos vinculados, o que no surgen de los remitos la cantidad de kilogramos sino en cantidad de "bins", imposibilitando vincular con la factura expresada en kilogramos. Adicionalmente, el proveedor Andrés David MORALES desconoció las operaciones de venta a la fiscalizada.

Por otro lado, se agravia respecto a la cuestión infraccional, cuestiona la aplicación de las multas, argumentando

que las infracciones tributarias tienen naturaleza penal y se rigen por principios del derecho penal. Sostiene que no existe en su caso una infracción a sancionar y destacando que desde el inicio tuvo una actitud de colaboración con el Fisco, en cuanto ha facilitado en tiempo y forma toda la documentación e información requerida y como así también la labor investigativa. Indica que solo se puede reprimir a quien la acción punible puede ser atribuida objetiva y subjetivamente. Luego, procede a analizar el déficit probatorio de esta causa y el alcance de las presunciones en el caso concreto y las consideraciones particulares para los proveedores incluidos en la base e-Apoc. Asevera que solo puede responder por su propio comportamiento, y no es exigible por ley vigente un cuidado especial sobre cómo se comportan impositivamente sus proveedores.

Finalmente, ofrece prueba documental, incluyendo aquella que se encuentra en poder de terceros, testimonial e informativa, cita doctrina y jurisprudencia que apoya su postura y solicita se revoquen en todas sus partes las resoluciones apeladas. Con costas.

II.- Que mediante el IF-2023-150075637-APN-DTD#JGM y IF-2023-142220019-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco Nacional y contesta los recursos interpuestos por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos.

Destaca que la recurrente no ha expresado agravios concretos en cuanto a los intereses aplicados en las resoluciones recurridas, lo cual deberá ser tenido presente al momento de sentenciar, debiendo considerar este aspecto como consentido en su totalidad.

Finalmente, solicita se rechacen los recursos intentados y se confirmen las resoluciones con expresa imposición de costas. Cita jurisprudencia y doctrina en respaldo a su criterio y hace reserva del caso federal.

III.- Que mediante el INLEG-2024-40232502-APN-VOCVI#TFN este Tribunal resolvió acumular a las presentes actuaciones el expediente EX-2023-110059433-APN-SGAI#TFN.

Mediante la PV-2025-34616114-APN-VOCVI#TFN este Tribunal resolvió requerir a las partes que manifiesten, si la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11.683 deviene inoficiosa en función de las manifestaciones allí efectuadas, quedando en consecuencia este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas. Contestando ambas partes que la audiencia deviene inoficiosa.

Mediante la PV-2025-97007266-APN-VOCVI#TFN se hizo lugar a la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional en el IF-2023-150075637-APNDTD#JGM y en el IF-2023-142220019-APN-DTD#JGM con respecto a la prueba ofrecida por la actora en las presentes actuaciones.

Por ello, en la PV-2025-103966158-APN-VOCVI#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “B”.

Finalmente, se disponen los autos para el dictado de sentencia en el IF-2025-106475180-APN-VOCVI#TFN.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía.

S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que de conformidad con el Informe Final de Inspección obrante a fs. 55/65vta. y 120/140 de las actuaciones administrativas, la fiscalización abarcó el Impuesto a las Ganancias, periodos fiscales 2017 y 2018, y el IVA, periodos fiscales 07/2016 a 08/2019, en el marco de la OI 1850178 de la Dirección Regional Mendoza.

La firma fiscalizada Pietrelli Vinos S.R.L. declara como actividad principal “*Elaboración de frutas deshidratadas o desecadas, preparación n.c.p. de frutas*”. Con fecha 02/03/2020 se realizó la apertura del cargo y se notificó en el domicilio fiscal electrónico de la firma el requerimiento correspondiente, dando cumplimiento la fiscalizada con fecha 11/03/2020.

Destaca que, del análisis de las ventas surge que la firma exporta casi la totalidad de la producción de ciruelas desecadas, siendo mínimas las ventas en el mercado interno.

La fiscalización observó que la contribuyente registró facturas en sus libros de IVA compras, cuyos emisores revisten diversas irregularidades, a saber:

1-ZADAR SOCIEDAD ANONIMA: La actividad declarada es “la compra de ciruelas y aceitunas y su posterior venta a secaderos”. La empresa no posee bienes registrables, poseía un empleado que fue dado de baja en diciembre del 2016, tenía como único cliente a Pietrelli. La fiscalización dejó constancia de que la proveedora no aportó la documentación de respaldo de sus operaciones de compras y ventas a efectos de corroborar la facturación, manifestó que la documentación de respaldo de sus operaciones fue extraviada por su contador. Se incorporó a la base-Apoc desde el día 01/01/2015, con sustento en que “*la firma no posee capacidad económica y/o financiera para desarrollar actividad comercial. Teniendo en cuenta Dictamen N°351/17 (DV JUME), que obra a fs. 35/36”*. Se encuentra con CUIT inactiva y está cargada en la base e-Apoc bajo los lineamientos establecidos en los puntos 2.2.6 y 2.2.7 (Sin capacidad económica y sin capacidad financiera) de la Inst. Gral. 748/2005 (DI PYNF). Las facturas observadas (A0001-00000212/214), corresponden a los períodos fiscales 10/2016 y 11/2016. (*vide* fs. 05/08 Anexo IV Proveedores incluidos en base Apoc.). Respecto de las operaciones con este proveedor, la recurrente aportó facturas impugnadas, constatación de comprobantes, remitos, constancia de inscripción, composición de saldos, orden de pago, recibo de pago, copia de extractos bancarios y consulta de comprobantes apócrifos, verificando que la publicación en la Base E-Apoc fue posterior a la fecha de emisión de las facturas. El Fisco afirma que la documentación aportada no desvirtúa el ajuste porque los remitos que intentan vincular fueron emitidos por ZADAR S.A. a SUNNY ARGENTINA S.A. y no a PIETRELLI VINOS S.R.L., por lo que se ratifica el ajuste.

2-DAPARO ALBERTO FABIAN: Del informe final surge que el contribuyente se constituyó en la oficina División Fiscalización N° 3 e informó que: “*Ejerció la actividad de prestación de servicios agrícolas desde el 11/2013 a 07/2015, fecha en la cual concluyó y comenzó a trabajar en relación de dependencia para la firma The Village Group SRL. Indica que no reconoce como válidas las facturas electrónicas emitidas desde el 11/2016 al 03/2017, desconociendo a los receptores de las mismas. Desconocía que estuvieran usando su clave fiscal”*. Posee su CUIT inactiva y fue incorporado a la base e-Apoc desde el día 06/09/2017. El informe concluye que “*no posee capacidad económica, patrimonial y/o financiera para desarrollar la actividad por la que se inscribió*”. Cargada en la base e-Apoc bajo los lineamientos establecidos en los puntos 2.2.6 y 2.2.7 (Sin capacidad económica y sin capacidad financiera) de la Inst. Gral. 748/2005 (DI PYNF). La factura observada (A0003-00000011), corresponde al periodo fiscal 03/2017. (*vide* fs. 11/13 Anexo IV Proveedores incluidos en base Apoc.). La recurrente aporta respecto de las operaciones con este proveedor factura, constatación de comprobantes, remito, composición de saldos, orden de pago, copia de extractos bancarios y consulta de facturas

apócrifas, evidenciando que la inclusión en la Base E-Apoc fue posterior a la fecha de emisión. El Fisco observó que el remito que se intenta vincular fue emitido por SUNNY ARGENTINA S.A. al Sr. DAPARO y no por este a PIETRELLI VINOS S.R.L.

3-AGRICOLA EL CHACAY S.A.: No posee rodados a su nombre ni máquinas agrícolas ni inmuebles. El informe concluye que "Agrícola El Chacay SA es un sujeto cuya hipótesis de evasión está directamente vinculada con las características de una usina de facturas apócrifas, cuya resistencia a la fiscalización no permitió demostrar lo contrario". Se encuentra con la CUIT inactiva y está incluida en la base e-Apoc., desde el día 01/05/2018, conforme la Instrucción General 1041/2019 (DI PYNF) punto 2.2.3, como "*Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera*". La factura observada (A0002-00000019) corresponde al periodo fiscal 04/2017. (vide fs. 16/21 Anexo IV Proveedores incluidos en base Apoc.). La recurrente aportó factura, constatación de comprobantes, remitos, vales de pesada, análisis de calidad, órdenes de pago, extractos bancarios, consulta de comprobantes apócrifos (indicando publicación posterior a la operación) y consulta al sistema Reproweb. El Fisco considera que los remitos aportados (Nros. 0001-00000600/603/604) fueron emitidos por AGRÍCOLA EL CHACAY S.A. a SUNNY ARGENTINA S.A. y no a PIETRELLI VINOS S.R.L., por lo que ratifica el ajuste.

4-SOSA FERNANDO GABRIEL: No posee empleados, no posee bienes registrables, ni maquinaria, camiones o herramientas que se correspondan con los conceptos facturados. Destaca que el contribuyente no aporta elementos que justifiquen su capacidad económica para realizar las operaciones facturadas, a su vez, los conceptos por los cuales emitió facturas son disimiles entre si y no coinciden con las actividades declaradas. La empresa posee su CUIT inactiva y está cargada en la base e-Apoc el día 24/05/2017, bajo los lineamientos establecidos en los puntos 2.2.6 (No posee capacidad económica) de la Instr. Gral. 748/2005 (DI PYNF). Las Facturas observadas (A0008-00000042/43/44), corresponden a los periodos fiscales 08/2017 y 12/2017. (vide fs. 24/27 Anexo IV Proveedores incluidos en base Apoc.). La recurrente aportó facturas, constatación de comprobantes, constancia de inscripción, composición de saldos, órdenes de pago, copia de extractos bancarios, consulta de comprobantes apócrifos (mostrando publicación posterior a la emisión) y consulta al sistema Reproweb. Según el Fisco no se revierte el motivo de impugnación y se confirma el ajuste.

5-DOS REYES S.A.: Surge del informe que la firma no ha podido ser localizada y el domicilio Fiscal es de una estación de servicio abandonada, por ello, se la dio de alta en la base eApoc, desde el día 26/01/2017, "*emitiendo informe conforme lo dispuesto por el Anexo II, el cual se adjunta a los presentes actuados*". La empresa posee su CUIT inactiva. La factura observada (A0002-00000207), corresponde al período fiscal 10/2017. (vide fs. 30/34 Anexo IV Proveedores incluidos en base Apoc.). La recurrente aportó Factura, constatación de comprobantes, remito, composición de saldos, órdenes de pago, copia de extractos bancarios y consulta de comprobantes apócrifos (indicando publicación posterior). El Fisco también aclaró que no hubo error de tipeo en el número de factura impugnada. El remito que la recurrente intentó vincular a la factura impugnada (Remito N° 0001-00003350) fue emitido por SUNNY ARGENTINA S.A. a DOS REYES S.A. y no por esta a PIETRELLI VINOS S.R.L., ratificando el ajuste. Se resalta que Dos Reyes S.A. no presentó disconformidad ni recurso ante su inclusión en la Matriz de Perfil Apoc.

6-ALDANA SOCIEDAD ANONIMA: Surge del informe final que se constató que el domicilio fiscal declarado por la empresa pertenece a un estudio contable y allí no se observan indicios o elementos que indiquen que en el mismo se desarrollen las actividades declaradas y no se pudo localizar el domicilio donde se desarrolla la actividad comercial. La empresa posee su CUIT inactiva y ha sido incorporado a la base e-Apoc desde el día 30/08/2017. La factura observada (A0002-00000012), corresponde al periodo fiscal 02/2018. (vide fs. 37/41 Anexo IV Proveedores incluidos en base Apoc.). La recurrente aporta Factura, constatación de comprobantes, remitos, composición de saldos, orden de pago, comprobante de retención, copia de extractos bancarios y

constancia de inscripción, así como consulta de comprobantes apócrifos (indicando publicación posterior). Según el Fisco, los remitos que la recurrente intentó vincular (N° 0001-00003755 y N° 0001-00000003) fueron emitidos por SUNNY ARGENTINA S.A. a ALDANA S.A. y no de esta a PIETRELLI VINOS S.R.L., lo que lleva a la ratificación del ajuste. La proveedora tampoco presentó disconformidad ni recurso ante su inclusión en la Matriz de Perfil Apoc.

7-GREGORIO ROBERTO CRISTOBAL: Surge del informe final que "*el contribuyente no reside desde hace varios años en la localidad dónde se encuentra denunciado su domicilio fiscal y que de acuerdo a la información brindada por el contribuyente ante este Organismo se observó que el 98,83% de sus compras corresponden a operaciones apócrifas…*". No registra empleados en relación de dependencia, no registra pagos de impuestos desde el año 2015, nunca practicó retenciones y/o percepciones en sus operaciones y continuó emitiendo facturas "A", luego de haber sido autorizado solo a emitir facturas "M". El contribuyente posee su CUIT inactiva y se lo incorporó en la base e-Apoc., con fecha 30/08/2017, conforme lo establecido en el punto 2.2.3 de la Inst. Gral. 1041/2019 (DI PYNF). La factura observada (A0002-00000008) corresponde al periodo fiscal 04/2018. (vide fs. 46/61 Anexo IV Proveedores incluidos en base Apoc.). La recurrente aportó Factura N° 0002-00000008, constatación de comprobantes, composición de saldos, orden de pago, comprobante de retención, copia de extractos bancarios y constancia de inscripción. Según el Fisco la documentación aportada por la recurrente no revirtió estos motivos de detracción.

El Fisco a partir de estos inicios concluye que no se pudo acreditar capacidad económica en estos proveedores como para realizar las actividades exteriorizadas, por no poseer cuentas bancarias a su nombre, no registrar empleados, no ser posible localizarlos en los domicilios declarados, o en su caso, la falta de bienes registrables, la falta de pago y/o de presentación de declaraciones juradas y/o presentaciones de declaraciones juradas de IVA con relación crédito/débito igual a 1, entre otros aspectos observados.

Atento tales inconsistencias mencionadas, se procedió a impugnar en IVA los créditos fiscales registrados a nombre de los mencionados proveedores (conf. art. 12 de la ley del gravamen) y en el Impuesto a las Ganancias las compras y gastos computados, respaldadas en las facturas consideradas apócrifas por la Administración y que no cumplen con el requisito de haber sido efectuadas para obtener, mantener y conservar la fuente gravada del gravamen (conf. art.83 de la ley del tributo y concordantes).

Cabe mencionar que según surge del informe de fiscalización relativo al Impuesto a las Ganancias (fs. 63 vta de las actuaciones administrativas) "*se deja constancia que, de los comprobantes analizados se constataron cuatro (04) pertenecientes a los proveedores incluidos en la base apoc del Organismo cuyo créditos fiscales fueron detraídos de las solicitudes de Recupero de IVA pero por tratarse de gastos necesarios (compras de ciruelas) para obtener, mantener y conservar la fuente gravada no corresponden sean impugnados*". Se trata de operaciones con DOS REYES S.A. (A0002-00000366/397), ALDANA S.A. (A0001-0000046) y LIPTOV S.A. (A0002-00000037).

Por otra parte, con relación al recupero de IVA, como consecuencia del rechazo de los recursos de apelación interpuestos por recupero de IVA de los periodos mencionados (fs. 67 Cpo. IVA) la fiscalizada procedió, con fecha 23/06/2021, a rectificar las DDJJ del IVA de los periodos fiscales 08/2018 a 08/2019 al disminuir el ítem " *Impuesto facturado vinculado con exportaciones perfeccionadas o no en el periodo o asimilables*" e incrementar el saldo técnico a su favor de esos mismos periodos.

Así las cosas, considerando que los actos administrativos por los cuales no se hizo lugar a los recuperos de apelaciones interpuestos, tienen el carácter de definitivos conforme a lo previsto por el artículo 74, 3° párrafo del

Decreto 1397/79, el Fisco Nacional entiende que no correspondía la presentación de las declaraciones juradas rectificativas mencionadas, incluyendo nuevamente los comprobantes observados, tal como se expresó en la resolución determinativa respectiva.

Es dable destacar que, las principales causales de rechazo de sus solicitudes de recupero del IVA, se fundaron en que en algunos casos los remitos corresponden a su vinculada SUNNY ARGENTINA S.A.; que en otros las facturas no poseen los remitos vinculados; que no surgen de los remitos la cantidad de kilogramos de ciruelas transportadas sino en cantidad de “bins”, que no permite demostrarse la trazabilidad de las operaciones vinculadas a las exportaciones, imposibilitando así vincularlos con la factura que se encuentra expresada en kilogramos, según consta en los antecedentes de los recuperos solicitados.

Se procedió a circularizar a proveedores de ciruelas, los que en su mayoría emitieron los comprobantes que fueron detraídos de las solicitudes de recupero de IVA. Se circularizaron once (11) proveedores y se registraron irregularidades en nueve (9), a saber:

1-AMAREZ S.A.: No se obtuvo respuesta. En el sistema e-Fisco se constató que declaró ventas a la fiscalizada en el IVA, presentó declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias del período 2017 con movimientos, pero en 2018 no declaró ventas y no posee propiedades. Los comprobantes de este proveedor cuyos créditos fiscales fueron detraídos de los recuperos de IVA no cumplieron con los requisitos de los artículos 13 y 18 de la RG 1415 (AFIP). Se impugnó el crédito fiscal de $38.430 de la factura tipo “A” N° 0003-00000175 porque no contiene el remito vinculado.

2- Héctor Eduardo AYESA: El proveedor manifestó haber aportado remitos, órdenes de pago y resumen de cuenta. Del sistema e-Fisco se constató que declaró las ventas a la fiscalizada en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias, posee empleados y propiedades. Los comprobantes de este proveedor cuyos créditos fiscales habían sido detraídos de los recuperos de IVA no cumplieron con los requisitos de los artículos 13 y 18 de la RG 1415 (AFIP). Se impugnaron los créditos fiscales por un total de $206.979,16 de las facturas tipo “A” Nros. 0001-00002702/2703/2709/2711 y 2751, porque no contienen los remitos vinculados y no figura el número de remito en la factura.

3-DISEÑOS TECNOLÓGICOS Y MEDICIÓN DEL ESTE S.A.: Sin obtener respuesta y tampoco lo hizo respecto de la reiteración. En el sistema e-Fisco se constató que declaró ventas a la fiscalizada en el IVA, presentó declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias del período 2017 con movimientos, pero en 2018 no declaró ventas y no posee propiedades ni empleados. Los comprobantes de este proveedor cuyos créditos fiscales fueron detraídos de los recuperos de IVA no cumplieron con los requisitos de los artículos 13 y 18 de la RG 1415 (AFIP). Se impugnó el crédito fiscal por un monto de $211.031,52, de la factura tipo “A” N° 0001-00000006, porque no figura el número de remito vinculado.

4-SUC. DE GIUSTI FANIO ANTONIO: Aportó formularios RENSPA, facturas y órdenes de pago. En el sistema e-Fisco se constató que declaró ventas a la fiscalizada en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias, posee propiedades y empleados, y realiza pagos de impuestos. Los comprobantes de este proveedor cuyos créditos fiscales fueron detraídos de los recuperos de IVA no cumplieron con los requisitos de los artículos 13 y 18 de la RG 1415 (AFIP). Se impugnaron los créditos fiscales por un monto de $13.409,57 de las facturas tipo “A” Nros. 0004-00000005 y 6, porque no figura el número de remito vinculado. La fiscalización aclaró que el comprobante 0004-00000004 no fue impugnado.

5-GRANUVA S.R.L.: Aportó facturas, remitos y órdenes de pago. En el sistema e-Fisco se constató que se

declararon ventas a la fiscalizada en el IVA y en Ganancias, posee propiedades y empleados, y realiza pagos de impuestos. Los comprobantes de este proveedor cuyos créditos fiscales fueron detraídos de los recuperos de IVA no cumplieron con los requisitos de los artículos 13 y 18 de la RG 1415 (AFIP). Se impugnó el crédito fiscal por un monto de $451.624,43 de la factura tipo “A” N° 0006-00000128 porque los remitos han sido emitidos por GRANUVA S.A. a SUNNY ARGENTINA S.A. y no a PIETRELLI VINOS S.R.L.

6-Horacio Martín LOMORO: Aportó facturas, remitos, órdenes de pago, formularios de RENSPA-RUT y escritura de propiedad rural, manifestando que los productos vendidos son de producción propia. En el sistema e-Fisco se constató que declaró ventas a la fiscalizada en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias, posee propiedades y realiza pagos de impuestos. Los comprobantes de este proveedor cuyos créditos fiscales habrían sido detraídos de los recuperos de IVA no cumplieron con los requisitos de los artículos 13 y 18 de la RG 1415 (AFIP). Se impugnó el crédito fiscal por un monto de $212.082,23 de la factura tipo “A” Nros. 0002-00000074, porque el remito ha sido emitido a SUNNY ARGENTINA S.A. y expresa cantidad de “bins” y no kilogramos.

7-Andrés David MORALES: No se obtuvo respuesta. En el sistema e-Fisco se constató que se encuentra incluido en la base e-Apoc como usina mixta, declaró ventas a la fiscalizada en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias, presentó declaraciones juradas de Ganancias hasta 2018, no posee propiedades ni empleados, y no realizó pagos de impuestos. En otra Orden de Intervención, el Sr. MORALES desconoció operaciones de ventas a PIETRELLI VINOS S.R.L. Se constató la registración de los comprobantes desconocidos en los Libros de IVA Compras aportados por la contribuyente. Se impugnaron los créditos fiscales por un total de $625.402,15 correspondientes a las facturas tipo “A” Nros. 0003-00000309/311 y 0002-00000019. El Sr. Morales afirmó que las operaciones correspondientes a estas facturas nunca se realizaron y que no cuentan con vales de ingreso de frutas firmados por él porque nunca se realizó el traslado.

8-PIETRELLI OMAR, ÁNGEL Y LUIS S.H.: Aportó fotocopias de facturas, remitos, órdenes de pago, formularios RENSPA-RUT y escritura de propiedades. En el sistema e-Fisco se constató que declaró ventas a la fiscalizada en el IVA, tuvo empleados hasta 2019 y realiza pagos de impuestos. Los comprobantes de este proveedor cuyos créditos fiscales habrían sido detraídos de los recuperos de IVA no cumplieron con los requisitos de los artículos 13 y 18 de la RG 1415 (AFIP). Se impugnaron los créditos fiscales por un total de $166.596,02 de las facturas tipo “A” Nros. 0002-00000007/9 y 15, porque no figura el número de remitos.

9-Oscar Francisco TESTA: Aportó fotocopias de facturas, formularios RENSPA-RUT e impuesto inmobiliario 2020. En el sistema e-Fisco se constató que declaró ventas a la fiscalizada en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias, tiene propiedades y empleados, y realiza pagos de impuestos. Los comprobantes de este proveedor cuyos créditos fiscales fueron detraídos de los recuperos de IVA no cumplieron con los requisitos de los artículos 13 y 18 de la RG 1415 (AFIP). Se impugnaron los créditos fiscales por un total de $16.032,54 de las facturas tipo “A” Nros. 0004-00000073/74, porque no figura el número de remito.

En relación a los dos (02) proveedores circularizados que no fueron objeto de ajuste en IVA, según el informe de fiscalización relativo al IVA (fs. 131 vta, 132 y 136) se trataría de García José Carlos y Urzua Bert Francis Javier, de los cuales no se obtuvo respuesta a los requerimientos cursados por el Organismo Fiscal, pudiéndose observar que no poseían propiedades ni empleados o no realizaron pagos de impuestos, se concluyó que respecto de las facturas electrónicas no surgen observaciones que formular. Se entienden que en estos casos no se observaron problemas con la mención de los remitos en la factura.

En la posición del Fisco Nacional los motivos de rechazo de los créditos fiscales en IVA de estas operaciones tiene que ver con el hecho de no poder demostrarse la trazabilidad de las operaciones vinculadas a las

exportaciones; que los remitos corresponden a su vinculada SUNNY ARGENTINA S.A.; que las facturas no poseen los remitos vinculados; que no surgen de los remitos la cantidad de kilogramos de ciruelas transportadas sino en cantidad de bins, imposibilitando vincularlos con las facturas que se encuentran expresadas en kilogramos. En cuanto a los vales de segunda pesada, que la recurrente intenta hacer valer para respaldar los remitos emitidos por SUNNY ARGENTINA S.A., el Fisco considera que constituyen documentación interna de la recurrente y no se encuentran firmados por el productor ni por el transportista. Es por ello que concluye el Fisco Nacional que la documentación es insuficiente para demostrar que las mercaderías fueron trasladadas con los remitos en cuestión.

En virtud de ello el Fisco Nacional indica que, el IVA crédito fiscal contenido en las operaciones registradas objetadas adolecen de falta de las condiciones impuestas por el art. 12 de la Ley N° 23.349 que establece que, al impuesto originado en las ventas gravadas, debe contraponérsele el crédito fiscal obtenido de compras, importaciones definitivas, locaciones o prestaciones de servicios en la medida que se vinculen con operaciones gravadas. Respecto a los créditos fiscales correspondientes a estos nueve (9) proveedores, fueron impugnados a partir de las observaciones indicadas previamente.

Asimismo, en relación a estos últimos proveedores observados, cabe mencionar que según el informe de fiscalización relativo al Impuesto a las Ganancias (fs. 63 vta de las actuaciones administrativas) "… *se procedió a circularizar a los proveedores de ciruelas (Anexo X – Proveedores circularizados) que si bien surgieron ajustes en el crédito fiscal, por tratarse de ciruelas que la fiscalizada exportó, no correspondería trasladar los netos de dichos ajustes al Impuesto a las Ganancias por tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las actividades alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias"*.

Por último, cabe destacar que, vencido el plazo otorgado en la prevista, y al no presentar las declaraciones juradas rectificativas en los impuestos ajustados, se procedió a enviar las actuaciones a la División Revisión y Recursos, para el inicio de la determinación de oficio, que derivo en los actos aquí recurridos.

VI.- Que, corresponde a este Tribunal analizar la cuestión traída a decisión, a los efectos de otorgar un adecuado tratamiento a los distintos agravios formulados por la recurrente contra los actos apelados y el accionar fiscal.

Al respecto, se observan dos (02) grupos de proveedores observados. En el primer grupo de siete (07) proveedores se cuestiona esencialmente la falta de capacidad económica para realizar las operaciones facturadas (en general, no fueron localizados o no contestaron requerimientos, no poseen bienes ni tienen empleados que justifiquen el desarrollo de la actividad, no presentan declaraciones ni pagos de impuestos, etc.), procediéndose a impugnar los créditos fiscales en IVA y el gasto por compras computado en el Impuesto a las Ganancias. Asimismo, y en relación a la documentación aportada por la recurrente respecto de las operaciones con estos proveedores, el Fisco Nacional entiende que la misma no logra rebatir los ajustes intentados, en razón de que los remitos no están emitidos a la recurrente sino a una empresa vinculada (SUNNY) y/o que mencionen "bins" y no kilogramos.

En el segundo grupo de nueve (09) proveedores se impugna el crédito fiscal en IVA que surgía de las facturas emitidas por estos sujetos, en razón de que en las mismas no consta identificado el correspondiente remito -y en algunos casos, aun constando el mismo, está emitido a nombre de la empresa vinculada mencionada o bien por ésta hacia alguno de los proveedores, lo cual entiende el ente fiscal que infringe los arts. 13 y 18 de la RG (AFIP) 1415. Por otro lado, respecto de este mismo colectivo de proveedores, entiende que no corresponde impugnar el gasto por compra en el Impuesto a las Ganancias al tratarse de compra de ciruelas destinadas a exportación.

Por su parte, la recurrente explicó que SUNNY ARGENTINA S.A. es una empresa vinculada que sería la propietaria de los envases y recibe la materia prima para realizar los servicios de desecado y procesamiento de dicha materia prima que la recurrente comercializa, aportando un contrato suscripto en entre las partes. Esta circunstancia, -entiende la recurrente-, es clave para justificar que los remitos puedan estar emitidos por SUNNY ARGENTINA S.A. o dirigidos a ella, ya que la mercadería es recibida por ella para su procesamiento.

La recurrente también sostiene que la mención de "bins" en lugar de kilogramos en los remitos no es un impedimento para la trazabilidad. Se apoya en el Artículo 27 de la RG 1415, que establece que el traslado de productos debe documentarse mediante factura, remito, guía o documento equivalente. Explica que, aunque los remitos puedan mencionar “bins”, los vales de pesada vinculados al remito son los que consignan el peso neto en kilogramos. Estos vales, aunque a veces no estén suscriptos, se vinculan directamente al remito que sí está debidamente suscripto por el chofer.

VII.- Que, definidos los extremos precedentes, corresponde pronunciarse sobre la determinación efectuada en torno al Impuesto al Valor Agregado en autos en relación a todos los proveedores cuestionados.

Que siendo así, en el presente contexto resulta 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, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, demostrar y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y 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 (cfr. “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007). Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Que cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal dotando a las facturas cuestionadas de un soporte extra fiscal, más propiamente comercial, que les devuelva su verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

Que, con respecto a los ajustes en el Impuesto al Valor Agregado, debe señalarse que una factura es considerada como apócrifa cuando no representa la realidad económica que en la misma se registra, sea porque la factura corresponde a una operación inexistente o porque corresponde a una operación existente, pero el sujeto emisor de

la misma no resulta ser el proveedor real.

Adicionalmente, cabe recordar que conforme surge de reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Frente a las afirmaciones de la actora mediante las cuales ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, resulta ilustrativo recordar que "*no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..."* (cfr. Forestal Futaluefú S.A. -TFN Sala B- sentencia del 21/05/1993).

Este criterio fue reiterado nuevamente *in re "Sidertec S.A."*, sentencia del 15/11/1996, donde además se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (vide por caso la causa "Impulso S.A.", TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa "Carrizo Luis E." de la misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y "Cía. Petrolífera del Carmen S.A." sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 in re "Romero S.A.") y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC", CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala "B", confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991), donde se dijo que "*...10) Que, por lo demás, la propia Ley Nº 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas..."*

En este sentido, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva", del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas

realizadas con la proveedora indicada en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25/08/2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo *"(q)ue 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 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 aquél les adjudicó*.”

Tal como explicara nuestro Más Alto Tribunal, por la propia mecánica del impuesto “*el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no solo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones*” (“Alcalis de la Patagonia S.A.”, sentencia del 06/05/1986).

En síntesis, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente la existencia de tales proveedores y la real y efectiva intervención como tales en las operaciones cuestionadas. Al respecto, el Fisco Nacional ha detectado indicios graves, precisos y concordantes respecto de la falta de capacidad económica de los siguientes proveedores que no han podido ser desvirtuados por la recurrente, según las constancias obrantes en estas actuaciones: ZADAR SA, DAPARO ALBERTO F., AGRICOLA EL CHACAY SA, SOSA FERNANDO G., DOS REYES SA, ALDANA SOCIEDAD ANONIMA y GREGORIO ROBERTO CRISTOBAL. Por lo que corresponde confirmar la impugnación de los créditos fiscales computados en IVA por la recurrente respecto de ellos.

Con respecto al proveedor MORALES, la falta de capacidad económica para realizar las operaciones facturadas y más aún el desconocimiento de haberlas realizado, no ha sido desvirtuado por la recurrente con pruebas suficientes, por lo que corresponde confirmar el ajuste en IVA.

Con relación a los proveedores ARMAREZ SA, Héctor Eduardo AYESA, DISEÑOS TECNOLOGICOS Y MEDICIÓN DEL ESTE SA, Fabio Antonio GIUSTI, GRANUVA SRL, Horacio Martín LOMORO, PIETRELLI OMAR, ÁNGEL Y LUIS S.H. y Oscar Francisco TESTA, el cuestionamiento del ente fiscal estuvo referido a que las facturas incumplían los artículos 13 y 18 de la RG 1415. En este sentido, cabe indicar que considerando los requisitos legales previstos como condición para el cómputo de los créditos fiscales en IVA (art. 12 de la ley del gravamen y la jurisprudencia previamente mencionada) se entiende que la impugnación del ente fiscal no resulta correcta.

Ello así, más, aun cuando, en general, en las facturas –en general- no figura el número de remito, en los presentes actuados surge que la recurrente acompañó contrato de servicios con la empresa vinculada SUNNY, explicó y documentó el circuito comercial implementado, incluyendo los vales de pesada y su vinculación con los remitos y coincidencia con los kilogramos de fruta consignados en las facturas. Por otro lado, la misma fiscalización entendió que al tratarse de compra de ciruelas destinadas a exportación y aun cuando se impugnaban los créditos

fiscales en IVA, no se procedía igual respecto de las compras computadas en el Impuesto a las Ganancias, dado que se consideraban gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente gravada. Cabe resaltarse además que estos proveedores declararon las ventas a Pietrelli y pagaron el IVA correspondiente.

Ello pone en evidencia, que las operaciones en sí fueron reconocidas por el propio ente fiscal, quién solamente observaba la formalidad de la falta de mención del remito en la correspondiente factura. Además, son proveedores respecto de los cuales no se observan indicios de falta de capacidad operativa y económica para realizar las operaciones. Por último, declararon las ventas a la recurrente en el IVA.

Por lo expuesto, con relación a las operaciones con los proveedores de ciruelas Héctor EDUARDO AYESA, FABIO ANTONIO GIUSTI, GRANUVA SRL, HORACIO MARTÍN LOMORO, PIETRELLI OMAR, ÁNGEL Y LUIS S.H., ARMAREZ SA, DISEÑOS TECNOLOGICOS Y MEDICIÓN DEL ESTE S.A y FRANCISCO OSCAR TESTA, corresponde revocar el ajuste.

Ahora bien, respecto de los proveedores cuyo ajuste se confirma (ZADAR SA, DAPARO ALBERTO F., AGRICOLA EL CHACAY SA, SOSA FERNANDO G., DOS REYES S.A., ALDANA SOCIEDAD ANONIMA, GREGORIO ROBERTO CRISTOBAL y MORALES, ANDRES DAVID), a mayor abundamiento es de destacar que, de conformidad con el artículo 33, primer párrafo “in fine” de la ley de rito, la mera registración de las operaciones en modo alguno demuestra su realidad fáctica en cabeza de los proveedores cuestionados por su comprobada falta de capacidad económica y operativa necesaria para realizar dichas operaciones.

Asimismo, y en relación a dichos proveedores, cabe indicar que el fallo de la CSJN “Bildown SA”, de fecha 27/12/2011, invocado por la recurrente, no resulta aplicable por cuanto se refiere a circunstancias diferentes. En efecto en el referido precedente había quedado fuera de debate la existencia y materialidad de las operaciones realizadas por aquella contribuyente con sus proveedores, condicionando en ese caso el Fisco Nacional el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen por parte de los proveedores. En el caso de autos las impugnaciones del organismo fiscal se sustentan en la imposibilidad de tales proveedores de haber realizado las operaciones que la actora le atribuye, lo cual como se expuso previamente.

En lo que se refiere a la defensa planteada por la actora en referencia a las retenciones practicadas a los proveedores cuestionados, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación -en la causa ADM Argentina SA c/EN – AFIP – DGI- Resol. 24/08 25/08 (DV Dy R2) s/ Dirección General Impositiva, del 10/03/2015- ha puesto en evidencia que la existencia de retenciones practicadas no constituye un elemento capaz de acreditar la veracidad de las operaciones.

Por lo expuesto, las explicaciones y documentación aportada resultan insuficientes para acreditar de forma fehaciente la existencia material de tales proveedores y la participación real y concreta de ellos mismos en las operaciones cuestionadas.

Frente a ello, no cabe otra solución que la confirmación parcial de la impugnación de los créditos fiscales realizada por el Fisco Nacional en la resolución RESOL-2023-247-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII. Las costas se imponen en sus respectivos vencimientos.

VIII.- Que, por otro lado, en cuanto al cuestionamiento del Fisco Nacional respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el Impuesto a las Ganancias, en relación a las operaciones con los proveedores ZADAR SA, DAPARO ALBERTO F., AGRICOLA EL CHACAY SA, SOSA FERNANDO G., DOS REYES SA, ALDANA SOCIEDAD ANONIMA y GREGORIO ROBERTO CRISTOBAL, aun cuando no se ha logrado probar que los

sujetos mencionados en los comprobantes impugnados fueron los verdaderos proveedores se entiende que la recurrente ha aportado elementos tendientes a acreditar que los bienes adquiridos (ciruelas), fueron efectivamente recibidos para su posterior exportación, por lo que corresponde también revocar este último ajuste.

Al respecto, la actora evidenció el circuito comercial desplegado con la intervención de la empresa vinculada SUNNY y la documentación aportada (contrato de servicios, vales de pesado, remitos, facturas) justificando la conclusión de que las operaciones de compra fueron efectivamente realizadas, respecto de estos proveedores.

Este circuito es el mismo que se utiliza, según explicó y documentó la recurrente, respecto del grupo de los (09) proveedores, en relación a los cuales el Fisco Nacional concluye que se trata de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las actividades alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

Por último, resulta relevante aclarar que conforme se mencionó previamente, existieron operaciones no cuestionadas en el Impuesto a las Guanacias en relación a DOS REYES S.A. y ALDANA S.A., respecto de las cuales se observa el mismo circuito comercial y documental y la conclusión de los fiscalizadores fue que se trataba de gastos necesarios (compras de ciruelas) para obtener, mantener y conservar la fuente gravada, no correspondiendo que sean impugnados.

Por ello, corresponde revocar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en la Resolución RESOL-2023-248-E-AFIP-DVRRME#DGOPII con respecto al Impuesto a las Ganancias de la apelante, con costas.

IX.- Que, en materia de los intereses resarcitorios determinados en los actos apelados, respecto de la parte que se confirma, sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco, como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

X.- Que resta tratar el aspecto sancionatorio, concretamente las multas impuestas en relación a la parte que se confirma en la RESOL-2023-247-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII.

Que cabe recordar que el artículo 46 de la ley de rito sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa defraudare al Fisco. Ahora bien, las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño, que tienen como finalidad hacer creer a la víctima o mantenerla en la creencia o reforzarla en su creencia de que lo que no es verdadero lo es. Pero el ardid o el engaño han de ser “idóneos”, esto es aptos para inducir a error, en el caso, al organismo especializado en la fiscalización y recaudación tributaria.

Es decir, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11683, se requiere no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquél. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (ver en tal sentido CNCAF, Sala I, in re “Georgalos Hnos S.A.I.C.A.” con fecha 1/10/2008).

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re “Italiano, Antonio Alberto” (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros).

En efecto, en el precedente “Mazza, Generoso” la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314.

En razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala “B” in re “Triunfadores S.A.” del 18/11/2008; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/04/2009, entre otros).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el ajuste practicado, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46, al no haber aportados pruebas que derriben las presunciones del art. 47 utilizadas en este caso por el Fisco Nacional.

No obstante, en cuanto al quantum de las sanciones aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Revocar parcialmente la RESOL-2023-247-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII, según el Considerando VII, en cuanto determina impuesto, intereses y multa. Con costas.

2) Confirmar parcialmente la RESOL-2023-247-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII, según el Considerando VII, en cuanto determina impuesto, intereses y multas, reduciendo la graduación de las sanciones a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reducen las multas, aspecto en el que se imponen por su orden.

3) Revocar la RESOL-2023-248-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII, según Considerando VIII, en cuanto determina impuesto, intereses y multas. Con costas.

4) Ordenar al Fisco Nacional que, en el término de treinta (30) días, practique reliquidación en atención a la forma en que se resuelve. A cuyo efecto, poner a disposición de la representación fiscal los antecedentes administrativos en la Mesa de Entradas de este Tribunal, dejándose constancia que el plazo ordenado involucra el retiro y devolución de las actuaciones administrativas.

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.10.06 14:26:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.10.06 14:52:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.10.06 16:08:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.06 16:08:55 -03:00