Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-115882801-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Octubre de 2025

Referencia: EXPTE. N° 48.166-I; MATBA ROFEX S.A. IVA. Apoc. Dev. ret

---

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el EXPTE. N° 48.166-I, caratulado: “**MATBA ROFEX S.A**. s/apelación” y su acumulado Ex -2019-64314781 –APN-SGAI#TFN de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 36/56 y 271/296 se interponen sendos recursos de apelación contra dos resoluciones de la AFIP-DGI de fecha 28 de junio de 2017 y 21 de junio de 2019. Mediante la primera de ellas se impugnaron las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, determinándose el correspondiente débito fiscal, crédito fiscal, saldos técnicos y de libre disponibilidad por los períodos fiscales 4/5/7/8/9/10/11 del 2010, 6/2011 y 2 y 3 de 2014. Lo propio ocurrió en el segundo de los actos apelados, por los períodos fiscales 4 a 12 del 2012, 1, 3 a 12 del 2013, 1 a 12 de 2014, 6, 7, 11 y 12 de 2015 y 1 a 4 de 2016.

Luego de exponer los antecedentes históricos de la empresa y el ámbito de su competencia, explica que la base fáctica del caso se refiere a la imputación de que computó créditos fiscales generados en operaciones en las que intervinieron proveedores que el ente fiscal considera apócrifos.

Entiende que el caso se relaciona con la aplicación de los artículos 19 y 12 de la ley del impuesto. Sobre el particular, dice que el acto parte de la idea que no se perfeccionó el hecho imponible respecto de supuestos proveedores observados, concluyéndose que, en atención a las irregularidades cuestionadas, dichas operaciones eran ficticias y/o simuladas. No acreditada la pretendida contraprestación –agrega- el ente fiscal entiende improcedente el cómputo del crédito fiscal.

Sostiene que el artículo 19 de la ley del IVA, es una norma especialísima dirigida al mercado de cereales a término, aplicable en la especie. Más, aclara, no se encuentra en discusión su actuación en dicho mercado, sino que la cuestión refiere exclusivamente a la utilización de facturas de venta que fueron emitidas por personas y sociedades incluidas –con posterioridad a las operaciones observadas- en la base de contribuyentes apócrifos del fisco. Así, a partir de una interpretación que considera errada del Fisco Nacional, explica que éste le

achaca la responsabilidad de hacerse cargo de las consecuencias tributarias de la utilización de ese tipo de documentación.

Efectúa un análisis sobre el funcionamiento del mercado bursátil y su reglamentación, toda vez que considera que no es una empresa de corretaje agrícola ni intermedia entre la oferta y la demanda. Dentro de ese ámbito, explica que no puede modificar por su propia voluntad el modo en que participa en los múltiples negocios jurídicos que se desarrollan en su ámbito ni alterar el régimen jurídico de las operaciones bursátiles y mucho menos en casos singulares, porque ello sería impropio del régimen de oferta pública que lo caracteriza e implicaría modificar por sí misma el modo en que reacciona frente a la eventual aparición de un reclamo tributario derivado de la detección de facturas apócrifas, como el que nos ocupa.

Afirma que en nuestro país existen pocos mercados de capitales autorizados por la Comisión Nacional de Valores, y sólo hay dos "mercados a término" a los que le resulta aplicable el artículo 19 de la ley de IVA, la recurrente y el mercado a término de Rosario.

Explica el funcionamiento de los mercados a término para concluir en el sentido que la concreción de las ventas de productos agrícolas (referidos como activos subyacentes de las operaciones de futuro concertadas en el ámbito del Matba) es una vicisitud que puede o no ocurrir y que en cualquier caso resulta ajena a su voluntad.

Por tal razón, entiende que el caso en examen requiere una atención especial de parte del Fisco, especialidad que proviene de la circunstancia que el artículo 19 de la ley del tributo resulta aplicable solamente a dos obligados tributarios, a saber: Matba y Rofex. Además, dice, porque dicho régimen jurídico solamente se aplica cuando los bienes son comercializados, lo que, por su parte, no configura el objeto principal de funcionamiento de los mercados de futuro.

Señala que el meollo de la cuestión es la atribución de responsabilidad por la posterior calificación de apócrifos de algunos de sus proveedores, lo que conlleva –a su criterio- la necesidad de revisar cuales son las condiciones de actuación del peculiar régimen jurídico bajo análisis.

Explica que el ente fiscal pretende que acredite la veracidad de operaciones en las que no intervino como comprador sino como operador bursátil de registrador y lo trató como si fuese un contribuyente normal del impuesto, siendo que el rol que desempeña proviene de una norma especialísima.

Se expide sobre la calidad jurídica que detenta y las normas involucradas en su funcionamiento.

Expone luego los particulares agravios que sustentan su impugnación. Sostiene que la administración centra su determinación en la calificación de algunas de sus operaciones como ficticias o simuladas y le exige la acreditación de su veracidad, que implica, demostrar la existencia real del proveedor y que ha sido el proveedor cuestionado quien lo suministró.

Insiste en su explicación sobre los artículos 12 y 19 de la ley del gravamen, concluyendo que la presentación de sus declaraciones juradas es una ficción producto de la aplicación de esas normas porque, en definitiva, no realiza el hecho imponible dado que no es la compradora de la mercadería que se factura y tampoco interviene en la concertación de cada negocio, como ocurre con los intermediarios. Por esa razón, entiende que no puede atribuírsele el conocimiento que exige el artículo 12 de la ley.

Con sustento en ese razonamiento, considera imposible producir la prueba sobre la realidad de las operaciones, por la sencilla razón que ni siquiera conoce a los intervinientes dado que ni los compradores ni los

vendedores de productos agrícolas actúan en forma directa en su ámbito, pues resulta imprescindible la actuación de agentes autorizados por la Comisión Nacional de Valores. De allí, agrega, que conocer a su cliente solamente puede ser exigido a dichos agentes y no de ella.

Reitera sus argumentos sobre su carácter de contribuyente “ficticio” creado por la ley para deslindar su responsabilidad en la especie. Cita doctrina y jurisprudencia que abona su posición.

A lo dicho, agrega que tuvo el cuidado de efectuar las comprobaciones a su alcance a fin de verificar que los proveedores se encuentren inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y que no se encuentren anotados en la base de contribuyentes “apócrifos”.

Nuevamente expone sobre el particular régimen que la involucra, para concluir que el ente fiscal pretende que se haga cargo de la inoperancia del Estado para combatir de manera eficaz el flagelo de la evasión tributaria.

Cuestiona el rol de garantía del mercado que le atribuye el acto que impugna, a su criterio, pues no encuentra reposo en norma legal alguna. Explica que es antojadiza la pretensión del juez administrativo de extender su carácter de garante dentro del derecho privado, transformándolo en garante del pago de las obligaciones tributarias de los operadores del mercado. Cita la normativa involucrada.

Finalmente, critica la decisión administrativa en cuanto funda la impugnación en los elementos obrantes en las bases de proveedores apócrifos, incluidos con posterioridad a la fecha en que se realizaron las operaciones.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 69/85 y 355/375 vta. contesta sendos recursos la representación fiscal, que por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirmen los actos venidos en recurso. Con costas.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 93 se abre la causa a prueba. A fs. 408 obra la decisión de esta Sala que ordenó la acumulación del expediente EX 2019-64314781-APN-SGAI#TFN.

A fs. 417 se hace lugar a la prueba ofrecida en este último expediente.

A fs. 483 se clausura el período de instrucción. A fs. 492 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A”.

A fs. 493 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 499/502 vta. y 504/507 los alegatos de la actora y apelada, respectivamente.

Finalmente, pasan los autos a sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que surge del informe final de inspección obrante a fs. 207/246 del cuerpo principal II, la Orden de Intervención se originó en el Departamento Investigación Grandes Contribuyentes Nacionales con el objeto de constatar la veracidad de las operaciones atribuidas a proveedores observados por el Organismo, a efectos de validar el crédito fiscal computado en el Impuesto al Valor Agregado y su incidencia en el Impuesto a las Ganancias.

Se explica que esta Orden es continuación de la N° 1.203.238, dispuesta a fin de contestar a lo solicitado por la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario N° 10, de la Ciudad de Buenos Aires, mediante Oficio de fecha 19/11/2014, respecto a Mercado a Término de Buenos Aires S.A., para aportar información vinculada a esa empresa, referido al impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2008 y 2011, teniendo en cuenta que la recurrente atribuyó operaciones a determinados contribuyentes que figuran en la base E.Apoc.

Es decir que el área fiscalizadora detectó el cómputo por parte de la contribuyente de créditos fiscales generados en operaciones en las que intervino la recurrente con los proveedores a los que atribuye el carácter de apócrifos, a saber: Agromiral S.A.; Comercializaciones San Luis S.R.L.; El Guaicurú S.A. y Explotación y Consultoría Pecuaria S.A.; Quiroga, Carlos Rubén; Racca. Javier Antonio; Servicios Unidos S.R.L.; Siecsa S.A. y Terni S.A.

Resulta entonces imprescindible referirse a la actuación del Fisco y a los elementos que colectó a fin de impugnar la materialidad de las operaciones con los citados proveedores, y al detalle de las irregularidades observadas, a saber:

1.- Agromiral S.R.L.: La actividad principal declarada era la de venta al por mayor en comisión o consignación de cereales.

Se visitó en reiteradas oportunidades el domicilio fiscal, en diferentes días y horarios, no pudiéndose contactar con persona alguna. Las visitas al domicilio se efectuaron a fin de verificar el estado de ocupación del domicilio fiscal.

De los informes que realizaron los inspectores en la dependencia donde se encontraba inscripta, se observó la presentación de gran cantidad de cartas de porte adquiridas, como así también orígenes de la mercadería de distintas provincias, observándose además que la planta que alquila la firma no es utilizada como acopio.

No contestó requerimientos ni pudo contactarse a los integrantes de la sociedad.

No posee bienes registrables a pesar de que por el volumen de la actividad declarada debería tenerlos.

Durante el período 2011 tuvo un movimiento de 23.743 cartas de porte. Desde que trasladó su dependencia, tuvo un movimiento de 5876 y desde el año 2010 a la fecha ha tenido acreditaciones bancarias por $ 204.771.912.

De acuerdo con las retenciones, efectuó compras a 7 empresas que figuran como suspendidas y/o excluidas del R.F.O.G. y que la empresa con la que mayor volumen económico ha tenido, se encuentran con medida cautelar.

A raíz de las tareas y elementos colectados, el ente fiscal concluyó que la firma debería ser de una magnitud considerable, poseer un lugar físico para desarrollar la actividad en la magnitud de lo verificado a la fecha, y que a raíz del movimiento físico, financiero y actividades económicas que intenta demostrar, sería necesario contar con bienes registrables a su nombre, razones estas que llevaron al ente fiscal a la conclusión de que se estaba frente a un proveedor apócrifo, incluyéndoselo en la base pertinente.

2.- Comercializaciones San Luis S.R.L.: De acuerdo con lo que se desprende del informe de fiscalización, se la verificó al advertirse que era usuaria de facturas provenientes de proveedores incluidos en la base E.Apoc.

Surge de dicho informe que la actividad que desempeñó era la de venta al por mayor en comisión o consignación de granos. Se detectó interposición ficta de personas físicas o jurídicas en cabeza de los cuales se intentó hacer

recaer los respectivos hechos imponibles, es decir, en la comercialización de cereales en forma marginal en la que están involucrados distintos actores de la cadena de comercialización de granos.

Surge de las consultas realizadas a la base de datos del organismo, las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas por los períodos fiscales 2009 y 2010 arrojaron saldos a favor de la empresa; y las declaraciones juradas presentadas en esos períodos, en el impuesto al valor agregado, arrojaron saldo técnico a favor de la responsable, siendo la relación débito-crédito fiscal de 1 y 0,89 para 2009 y 2010, respectivamente.

En relación a los empleados y sueldos declarados, se advirtió que los cerrados en el ejercicio 2010 coinciden en sus montos con los del ejercicio 2009, constatándose la no confiabilidad de los Estados Contables.

Se constataron diferencias entre el monto de las acreditaciones bancarias y los ingresos declarados en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, como de los ingresos declarados según Balance, por los años 2009 y 2010.

Con fecha 2/12/2013 fue suspendido del Registro Fiscal de Operadores de Granos con la leyenda “Suspensión Incorrecta Conducta Fiscal”, contándose además con suspensiones transitorias desde su inclusión en dicho registro.

Se tuvieron en cuenta las inconsistencias detectadas en las operaciones de granos, a saber: a) Adquisición de granos de dudosa procedencia; b) uso indebido de las cartas de porte que le fueron autorizadas como acopiador consignatario y c) cartas de porte recibidas con fecha anterior a la fecha de solicitud de la misma por parte del remitente.

Con sustento en esos elementos se señaló que se estaba en presencia de una firma que declaró operaciones sin respaldo documental que permitiera validar la mercadería vendida, utilizando como comprobantes de respaldo la emitida por empresas incluidas en la base E.Apoc, por lo que se la incluyó en la base de datos como “contribuyente con irregularidades en la cadena de comercialización” concepto que se utiliza con aquellos “intermediarios que blanquean operaciones de compra y por lo general carecen de valor agregado en función de las ventas registradas” y “que no poseen capacidad financiera ni económica”.

3.- EL GAUICURU S.A.: Este proveedor, junto con Explotación y Consultoría Pecuaria S.A. y Siecsa S.A., fue denunciado ante la justicia en abril de 2011 como integrante de *“una organización dedicada a la generación de documentación apócrifa, así como a la provisión de infraestructura legal y financiera destinada a encubrir y permitir el comercio de granos en forma marginal, facilitando a productores agropecuarios, acopiadores, exportadores, intermediarios y otros integrantes de la cadena de comercialización de cereales y oleaginosas, la evasión total o parcial de los tributos a su cargo, actividad que prima facie podría ser encuadrada dentro de la figura de “asociación ilícita tributaria” tipificada en el art. 15, inc. c) de la ley 24.769”*

A partir de esta denuncia se inició una fiscalización que originó la inclusión del contribuyente en la base E.Apoc.

Se aclara que se verificó que la empresa fue parte necesaria dentro de una maniobra para blanquear cereal adquirido en el mercado marginal utilizando empresas fantasmas o queriendo figurar como productora de cereales sin tener campos propios o fingir ser arrendatarios de inmuebles rurales.

Para arribar a esas conclusiones, se tuvo presente que la representatividad de los proveedores irregulares respecto del total de las compras, constituyen la mayor parte de dichas operaciones por lo que era necesaria dentro de la maniobra para incorporar el cereal adquirido en forma marginal.

A partir de la cantidad de cartas de porte solicitadas, de donde se desprende que se autorizó a la contribuyente a transportar 67.500 toneladas de granos, se arribó a la conclusión de que no estaría en condiciones de realizarlo, máxime cuando tampoco se acompañó documentación alguna al respecto.

No pudo acreditar el arrendamiento de los campos declarados a fin de realizar la tarea de productor.

Asimismo, no quedó justificada su condición de productor toda vez que: a) manifestó no contar con maquinarias agrícolas a su nombre; b) no practicó retención alguna del impuesto a las ganancias por la adquisición de insumos y/o contratación de servicios necesarios para justificar los granos que dice movilizó; c) no practicó retenciones por la RG 830 por la cancelación en dinero por el arrendamiento de los inmuebles necesarios para producir las entregas; solo surgen retenciones a algunos de los propietarios de parcelas informados; d) no surge información sobre los campos que debería tener bajo explotación en las localidades de Banderas, en la provincia de Santiago del Estero y Las Arrias, en la provincia de Córdoba, según las cartas de porte; e) tampoco surgen auto retenciones por la cancelación mediante la entrega de granos, en cuyo caso de haberlo hecho omitió actuar como agente de retención.

Respecto de los directivos, se pudo constatar que no se encontraban inscriptos en los impuestos, no contaban con bienes registrables ni registran pagos en previsionales o impositivos.

4.- Explotación y Consultoría Pecuaria S.A.: El proveedor fue incluido en la base E.Apoc con fecha 2/9/2010 bajo la condición “sin capacidad económica”.

Se arribó a esa conclusión luego de un operativo que involucró a tres empresas que se encontraban vinculadas, pues tenían domicilios fiscales coincidentes, contadores comunes, empleados declarados por una de las firmas que trabaja y conoce el movimiento de otra de las integrantes del grupo.

Se concurrió al domicilio fiscal, que corresponde a un departamento de dos ambientes en el que no se observó actividad relacionada a la de una oficina contable o administrativa, existiendo únicamente mobiliario personal y utensilios de uso doméstico, situación observada por los actuantes y que fu volcada en el acta correspondiente.

Atendidos por el presidente de la firma, en lo que interesa, explicó que: a) sólo es un domicilio para recibir documentación enviada por correo y que sólo viaja una vez por semana para retirarla; b) que ejerció la presidencia de la sociedad desde que se la compró a su anterior dueño y poseía el 95% de las acciones, el resto le pertenecen a su hermano; c) que la operatoria comercial de la firma se realizó en una oficina de Río Cuarto, Pcia. De Córdoba donde están los libros y facturas; d) que alquiló una planta de acopio en la localidad de Henderson, Pcia. De Buenos Aires, a la empresa Guala Ganadería S.A.; e) que la actividad consistió en la compra del producto al productor primario; f) no pudo dar nombres ni cuit de dichos productores, pero que son de la zona de Río Cuarto y Henderson; g) que cuando tiene el cereal en su poder, se comunica telefónicamente con un corredor de la Bolsa de Cereales de Buenos Aires, a quien identifica como Rubén, pero no pudo dar ni apellido ni teléfono; h) que dicho proveedor tenía los contactos con los exportadores; i) que concurrió a un domicilio en la ciudad de Buenos Aires, que los actuantes pudieron constatar que no existe.

Explicó que su firma factura a los exportadores y que recibe las facturas de los productores.

El cereal va directo del productor con cartas de porte de la firma y que siempre y cuando esté en condiciones, no pasa por la planta de acopio.

Con respecto a la forma de pago, explicó que una vez que recibe el depósito de los exportadores, emite un cheque

al productor. En todos los casos, dijo, los cheques son retirados de su oficina comercial de Río Cuarto. El precio se pacta de acuerdo a pizarra.

No posee camiones y el flete corrió por cuenta del productor, sin informar ni identificar a los transportistas.

Desconoce a las personas que figuran como cotitulares de la cuenta y a las empresas Cosechas Buenas S.R.L., Gold Jaucke S.R.L., Hugo Perea, Rodolfo Arredondo y Roxana Arredondo.

Dijo desconocer a la firma Comitur S.A., con la que comparte el domicilio fiscal.

Según la información de las bases de datos, el presidente de la sociedad presentó declaraciones juradas en los impuestos a las ganancias, al valor agregado y bienes personales, todas sin movimientos, no registrándose pagos por concepto alguno, no habiendo efectuado ni sufrido retenciones de la firma de la cual es integrante.

No posee inmuebles ni otros bienes registrables.

Por otra parte, de acuerdo a la información brindada por la ex esposa, que fue localizada en su domicilio fiscal, el Sr. Oller se dedica a ser conductor de camiones; trabajó en un taller mecánico desde el 2006 a 2009; y aporta cuota alimentaria para su hija.

No se localizó empleado de la firma.

Con respecto a la planta de acopio, los funcionarios fiscales pudieron constatar que la misma se encontraba vacía desde el año 2008 y que nunca fue operada por la empresa fiscalizada.

Si bien pudo localizarse un contrato de alquiler con la firma Explotación y Consultoría Pecuaria S.A., el mismo se encontraba vencido desde el año 2008.

De la circularización a las entidades bancarias pudo constatarse que las acreditaciones provenientes de transferencias efectuadas por los clientes a la CBU de la cuenta y los fondos eran retirados en efectivo.

Como conclusión, a partir de los datos recolectados, se afirmó que la firma no contaba capacidad económica para realizar la comercialización de granos en las magnitudes registradas, incluyéndosela en la respectiva base.

5.- Quiroga, Carlos Rubén: Se incorporó al proveedor como consecuencia de una fiscalización llevada adelante, en la que se concluyó que carece de capital para desarrollar la actividad, no posee capacidad operativa comercial, de producción financiera, etc., que declaró.

La fiscalización se inició por la información obtenida en operativa de control de soja que se realizó en el puerto de Rosario, de donde surge que el fiscalizado vendió soja a empresas exportadoras. De acuerdo a las bases de datos, presentó declaraciones juradas de IVA, en algunos períodos con débito fiscal $ 0 y en otros, sin movimiento. No presentó declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias y no posee bienes muebles e inmuebles.

Su domicilio fiscal es una casa humilde de barrio.

Del análisis de las facturas de compras y gastos se observan compras de soja y maíz, pagos de sumas importantes por trabajos realizados de siembra, rastra y cincel, dos facturas de compras de semillas y compras no relevantes de agroquímicas, que no dan la pauta de estar frente a un productor que trabaja 1100 hectáreas.

Se observaron incongruencias en las compras de gran magnitud de litros de gas-oil a pesar de pagar importantes sumas en concepto de transporte de cereal y que para las tareas de laboreo contrata a terceros en razón de que no pose herramientas para realizarlos.

Si bien los propietarios de los campos declarados como alquilados manifestaron haber efectuado los arrendamientos, los actuantes coligen que pueden haber sido utilizados por otros productores.

Por otra parte, la propietaria del campo ubicado en la Zona de Gral. Villegas, cuyo contrato de arrendamiento fue presentado para obtener la inscripción en el Registro de Operadores de Granos, manifestó desconocer al Sr. Quiroga.

No pudo contactarse con los proveedores de bienes y servicios.

Los depósitos bancarios son inferiores a los ingresos declarados.

6.- Racca, Javier Antonio: El proveedor fue incorporado en la base E.Apoc como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo.

Los Agentes de la Administración Fiscal se constituyeron en el domicilio fiscal del contribuyente, siendo atendidos por la Sra. Olga Chialvo quien manifestó que ese domicilio pertenecía al Sr. Racca, pero que aproximadamente adquirió ese inmueble en el año 2007.

Si bien se consiguió el teléfono del contribuyente, no se lo pudo contactar.

A partir de allí, los funcionarios fiscales intentaron por varios medios obtener el domicilio del contribuyente (vg. Municipalidad, Padrón Electoral, etc), pero no lo logró.

Tampoco se pudo contactar en el domicilio alternativo denunciado.

No obstante, presentó Multinota, acompañando documentación solicitada en forma parcial, pues nunca presentó los contratos de alquiler de los inmuebles donde lleva adelante la tarea de producción de granos que comercializa.

Del análisis de las declaraciones juradas presentadas en Ganancias y Bienes Personales, con montos muy significativos y que al estar impagos son indicios de que el contribuyente no estaría en condiciones económicas y financieras para afrontar el movimiento económico que demanda el volumen de la actividad. El contribuyente no efectúa pagos desde el año 2007.

No posee bienes de importancia a su nombre, lo que no condice con los movimientos económicos que realiza anualmente.

Con esos elementos se concluyó que no posee capacidad operativa para llevar adelante la actividad de producción agropecuaria que declaró, por lo cual se consideró que debía ser excluido del RFOG.

Posteriormente, se inició una verificación preventiva, que en atención a la reticencia del contribuyente a cumplir con los requerimientos, se concluyó que debía permanecer en la base E.Apoc con la condición “Sin Capacidad Económica”.

7.- Servicios Unidos S.R.L.: A raíz de la observación de algunas anomalías detectadas se inició una fiscalización concluyéndose en la inclusión de la base E.Apoc como Usina sin capacidad económica.

Para así concluir se observó que la empresa incrementó en gran medida la comercialización de granos sin justificar su origen. No practicó retenciones correspondientes al impuesto a las ganancias y al valor agregado, por los productos adquiridos.

Se constató que no posee empleados en relación de dependencia acordes con la entidad de sus operaciones.

Según las consultas realizadas, las ventas se realizaron a firmas como “Molinos Marimbo S.A.I.C.”, “Puerto Arroyo Seco S.R.L.”, Cía. Argentina de Granos S.A.”, “AIBE S.A.”, informadas como acopios de granos de dudosa procedencia.

Con respecto a los remitentes de granos, de la documentación relevado no surgen datos de compras de cereal. En el caso de Servicio Integral del Agro S.R.L., de acuerdo con lo que surge de los libros de ventas aportados, correspondientes al período fiscal 2011 a 2012, no surgen operaciones con la contribuyente fiscalizada.

En el mismo predio de la planta actúan las empresas pertenecientes al mismo grupo empresario, a saber: Nuevo Milenio Agropecuaria S.R.L. y Servicio Integral del Agro S.R.L., todas estas empresas fueron informadas por el grupo de Granos con irregularidades.

Los anteriores como los actuales titulares de la firma serían familiares. Algunos tenían causas judiciales. Sólo poseían CUIT, no tenían activos ningún impuesto.

Se verificaron montos –que si bien no son relevantes- no correspondía su cómputo, por corresponder a insumos que no tenían relación con la actividad.

Se determinó que la relación débito-crédito, en su mayoría era inferior a cero, incrementándose consecutivamente el saldo a favor. Con respecto a ganancias, el único saldo a ingresar correspondió al año 2008 y a la postre, no fue ingresado.

Con respecto a los medios de pago, en muchos casos las facturas no superan los 1000 pesos, no detallándose medios de pago utilizados, por lo tanto, no se cumplió con el art. 5 de la ley 25.345.

Como resultado de las observaciones efectuadas se lo excluyó del Registro Fiscal de Operadores de granos.

Luego, se lo incluyó en la base de datos E.Apoc.

8. SIECSA S.A.: Se inició una investigación sobre la empresa por el período fiscal 2008, pues se tuvo en cuenta que en una anterior fiscalización se verificó que realizó gran cantidad de operaciones con contribuyentes que no tendrían capacidad operativa ni económica para realizarlas.

En octubre de 2012, se inició procedimiento determinativo ordenado por el Juzgado Federal de Rosario por entender que se podía estar frente a una organización destinada a la generación de facturación apócrifa, así como a la provisión de estructura legal y financiera destinada a encubrir y permitir el comercio de granos en forma marginal, facilitando a productores agropecuarios, acopiadores, exportadores, intermediarios y otros integrantes de la cadena de comercialización de cereales y oleaginosas, la evasión total o parcial de tributos a su cargo.

De los informes emergentes de las investigaciones realizadas el ente fiscal pudo concluir que, si bien la empresa declaró empleados en relación de dependencia (la mayor cantidad los extereorizó en los meses de abril y mayo de 2010), registró bienes a su nombre y posee cuentas bancarias, del análisis efectuado entre las operaciones y vinculaciones con el resto de empresas y personas que integraron la maniobra, se pudo deducir que la firma

conformó una verdadera “administración de papeles” propios y de otras firmas, con el objeto de validar las compras de cereales en el mercado marginal y permitir que una parte de los productores agropecuarios evadan sus obligaciones fiscales.

De la investigación desarrollada sobre los accionistas de la firma se dedujo que su situación patrimonial y fiscal no se corresponde con una solvencia económica que respalde la magnitud de las operaciones que se realizaron en el año 2008.

Se verificó que desde el año 2004 efectuó varios cambios de domicilio. No se la pudo localizar. Se la intentó contactar telefónicamente y si bien se indicó que era esa empresa al identificarse como AFIP se informó que la firma no se domiciliaba allí.

El último domicilio corresponde a Resistencia, Chaco.

Presenta alta en el Registro Fiscal de Operadores de Granos obtenida por medida cautelar desde el 30/4/2013.

Del análisis de las ventas netas y acreditaciones bancarias se observó una relación entre ventas y acreditaciones en todos los años, excepto en el año 2011 donde el volumen de ventas no se vio reflejado en las acreditaciones bancarias registradas, situación que permitió concluir que en ese año las ventas no fueron bancarizadas por la firma.

Se analizó la operatoria comercial y financiera de la firma y se concluyó que constituyó una verdadera “administración de papeles”, propios y de otras firmas denunciadas, con el objeto de dar un marco de veracidad formal a las compras de cereales adquiridos en el mercado de manera marginal, permitiendo que los productores evadan sus obligaciones fiscales y permitir a las grandes cerealeras y terminales exportadoras validar sus compras.

9.- TERNI S.A.: De la información obtenida se concluyó que la firma tendía como única actividad la adquisición de cereal marginal a proveedores apócrifos, para proceder a su blanqueo e nombre propio.

Para así concluir se tuvo en cuenta que habría intermediado en la compra venta de cereal, adquiriendo cereal a operadores que presentaron irregularidades en su capacidad operativa.

La mayoría del cereal comercializado no habría ingresado a su planta de acopio ya que recibió y emitió una cantidad escasa de cartas de porte en comparación a los kilogramos operados.

Emitió certificados de depósitos sin que el cereal ingrese a la planta de acopio.

Se visitó a la planta de acopio y no existía movimiento de camiones y no había existencia de cereal.

Omitió actuar como agente de retención en el impuesto a las ganancias y practicó retenciones en defecto a operadores excluidos y/o suspendidos del Registro.

Se consideró que correspondía la exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos.

Se consideró que el 100% de sus proveedores resultan apócrifos.

La mayoría de los cheques emitidos por la firma fueron cobrados por los mismos terceros que, por otra parte, resultan ser asociaciones mutuales.

El cereal fue directo desde el lugar de producción a las terminales sin pasar por la planta de acopio de la contribuyente, lo que a criterio de la administración constituye una inconsistencia pues la firma solicitó su inscripción en el RFOG como acopiador.

Se verificó escaso consumo de energía eléctrica de la supuesta planta.

Se encontraron vinculaciones entre la contribuyente y el Grupo Depetris, que hacen presumir que la firma podría ser integrante de aquel grupo.

Las operaciones de venta se concentran solo en cinco clientes, diferenciándose la forma de operar según el período en que sostuvo vigente la inclusión en el RFOG.

Con esos elementos, como se dijo, el ente fiscal concluyó que la única actividad sería la adquisición de cereal en el mercado marginal para luego blanquearlo a nombre propio mediante comercialización a terminales y que, puede inferirse una participación activa del Grupo Depetris en la operatoria, ya que por sus empresas pasa el 100% de las ventas de la contribuyente fiscalizada, sea mediante la adquisición directa o su intermediación a través del corredor Dec Granos S.A. Por tal razón se la incluyó en la base E.Apoc.

Por su parte, bajo la OI N°1.521.508, se detectó el cómputo por parte de la recurrente de créditos fiscales originados en operaciones en la que intervino con los siguientes proveedores, a los que se les atribuyó el carácter de apócrifos, a saber: Omar Robles y Asociados; Daddone Cereales S.R.L.; Lemos Lobenstein y Asociados y Siembra del Litoral S.R.L.

De la fiscalización efectuada, se colectaron elementos con los que se arribó a aquella decisión, la que se relata a continuación:

1.- Omar Robles y Asociados: Su actividad era la venta de cereal en carácter de acopiador. El domicilio fiscal correspondía al estudio contable del Contador Público Omar Adolfo Robles, uno de los socios, que aportó la documentación que le fuera requerida.

Se labró acta en la Planta de Acopio sita en la localidad de Alberti.

Del análisis de las cartas de porte se observó “incompatibilidad entre el cereal adquirido y vendido, como así también operaciones “prima facie” no se realizaron las retenciones correspondientes, es decir, no actuó como agente de retención”.

Realizó operaciones con gran cantidad de proveedores que se encuentran en la base E.Apoc, que representan casi la totalidad del cereal operado.

Se seleccionaron por muestreo algunos transportistas de los que figuraban en las cartas de porte con origen o destino en el proveedor observado. De las respuestas obtenidas, gran cantidad de transportistas no reconocieron haber efectuado los viajes, indicando que los datos del camión y/o acoplado no correspondían a vehículos de su propiedad, y/o informaron que nunca habían realizado ningun tipo de servicios para el contribuyente, mientras que algunos pocos reconocieron haber realizado los viajes.

Ninguna declaró haber realizado los viajes desde el origen que surge de las cartas de porte, cuyos remitentes se encuentran en su totalidad en las bases E.Apoc, por lo cual no se pudo determinar el real origen del cereal, transformando la firma en un acopio virtual.

Con respecto al socio, Juan Carlos Machado, se concurrió a su domicilio donde funciona un Petit Hotel, en el cual nunca se hospedó aquél.

De la información de las bases de datos del ente fiscal se pudo constatar que el Sr. Machado no posee bienes muebles registrables ni inmuebles, ni cuentas bancarias, etc. Fue empleado en relación de dependencia de la firma Comercializaciones San Luis S.R.L. de enero a marzo de 2014 y luego en Omar A. Robles y Asociados S.R.L. en abril de 2014. También surgen jubilaciones de la Administración Nacional de la Seguridad Social.

Se constató que el Sr. Machado compró cuotas sociales al Sr. Gustavo Edgardo Panessi las cuotas sociales de "Agro Cucullo S.R.L.", también incluida en la base E.Apoc.

Presentó declaraciones juradas del IVA, hasta abril 2015, sin movimiento, y luego, en 0 o son movimiento. En tanto, en el impuesto a las ganancias, presentó en cero los períodos fiscales 2013 y 2014.

Declaró dos empleados, Omar Rodolfo Robles y Marisabel Livolsi. A partir de mayo de 2014 solo tuvo un empleado, Juan Carlos Machado.

Del informe elaborado por la Direccion General Santa Fe surge que sólo se efectuaron el 6% de las retenciones sufridas en el periodo 2010 y en el 2011, no existen.

Se desprende que durante el periodo 2012 realizaron compras a otros intermediarios no a productores de granos, a través de un solo operador que se encuentra seriamente cuestionado, por carecer de capacidad operativa, lo que no hace verosímil la adquisición de los granos.

Como consecuencia de la información obtenida, se concluyó que la firma formaba parte de una cadena de comercialización de cereal de origen marginal, por lo que se la incluyó en la base E.Apoc.

2.-Dadone Cereales S.R.L.: Como resultado de la fiscalización que se efectuó se observó:

Se encuentra incluido en el RFOG en carácter de acopiador desde el 19/11/2009. Fue suspendido con fecha 28/5/2013 y obtuvo el levantamiento de la suspensión con medida cautelar.

Se constató que el último contrato con la planta de acopio venció el 31/12/2010.

Desde el 1/11/2013 hasta el 6/2014 movilizó 8.101 toneladas de granos, indicando como origen su planta N° 20518, cuando en el mismo período sólo recibió en dicha planta 4244 tn de granos, diferencia que justificó en parte con la existencia de granos en stock. Dicha existencia sería insuficiente para cubrir la diferencia observada. Con sustento en dicha circunstancia se consideró que se estaba frente a granos de dudosa procedencia.

Se observó que la contribuyente fue consignada como destino de 3424 ton de granos respecto de las cuales el 96% fueron remitidos por sujetos observados bajo la presunción de falta de capacidad operativa, por lo que no se podría justificar aquella adquisición.

Las principales compras fueron realizadas a tres sociedades, una de ellas, Omar Robles y Asociados S.R.L.

Declaró solo dos empleados en relación de dependencia, lo cual se considera insuficiente para cumplir con las tareas operativas y administrativas que demanda la operatoria declarada.

No posee bienes muebles registrables ni bienes inmuebles. No ingresó pagos representantivos.

De la consulta al sistema SIPER, se constató que revestía en la categoría E, en atención a: relación débito/crédito alejada de los parámetros medios de la actividad; incumplimiento de pago; contribuyentes fiscalizados c/ajustes significativos respecto a los impuestos determinados; concurso preventivo desde el 1/3/2013.

De las fiscalizaciones realizadas se observó que a lo largo de los años han realizado operaciones de compra a firmas que luego fueron declaradas apócrifas.-

Con sustento en los elementos colectados, se concluyo que se estaba frente a un contribuyente utilizado para la comercialización de granos de origen marginal, valiéndose de su inscripción como Acopiador.

Se la incluyó en la base E.Apoc.

3.- Lemos Lobenstein y Asociados S.A.: Frente a requerimientos informó que hasta junio de 2014 realizó únicamente la tarea de corredor de cereales y que en junio de 2014 alquiló una planta de acopio, por lo que comenzó con esa actividad, de acopiador y consignatario.

Del informe del operativo de granos se observó que se trata de una planta de pequeñas dimensiones.

No surgen consumos relevantes de energía eléctrica, lo que podría ser un indicio de que la planta no estuvo en actividad.

La misma planta fue utilizada por dos firmas, observadas por el mismo operativo y que fueron excluidas del Registro, que tienen CUIT inactiva lo que implicaría que la contribuyente podría ser su continuadora.

Las Cartas de Transporte, en las que la firma figura como destinataria, fueron anuladas por los solicitantes, aunque podrían haber respaldado movimientos de granos marginales durante su vigencia.

Del análisis de los remitentes de las Cartas de Transporte surge que el 100% fueron observados por el Operativo de Granos por falta de justificación del origen de los granos movilizados.

Con sustento en esos elementos se concluyó que el 100% de los granos que la firma pretende justificar como origen, provenía del mercado marginal, por lo que se está frente a una inconducta causal de exclusión del RFOG.

Las patentes de los vehículos utilizados para la movilización de los granos indicaron que no eran aptos para ello, toda vez que eran vehículos para el transporte de personas.

Declaró 2 empleados en relación de dependencia, lo que resulta insuficiente para cumplir con las tareas administrativas y operativas que demanda el funcionamiento de una planta de acopio. Máxime si se tiene en cuenta que también se encuentra inscripto como corredor.

No posee bienes registrables.

En sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias siempre declaró quebrantos.

No registró consumos relevantes de energía eléctrica, cuando su actividad demanda importante consumo.

La relación crédito/debito es tendiente a uno, habiendo realizado la contribuyente pagos poco significativos en comparación al movimiento de granos que declaró.

Como consecuencia de las tareas se incluyó a la firma en la base E.Apoc, toda vez que se la consideró

intermediaria en el blanqueo de operaciones de compra de granos del circuito marginal.

4.- Siembras del Litoral S.R.L.: De acuerdo con los elementos colectados en la fiscalización se constató que se encontraba inscripta como venta de cereales en carácter de acopiador.

No se registraron cartas de porte que respalden la compra de granos, ni declara existencia de granos al inicio del ejercicio, es decir, no pudo justificar el origen de la gran cantidad de granos vendidos.

Sus supuestos proveedores son contribuyentes observados en el Operativo de Granos 2014, como proveedores apócrifos. Ninguno de ellos declaró en el impuesto al valor agregado las presuntas retenciones sufridas por parte de la empresa.

Declaró solo un empleado en relación de dependencia, el que resulta insuficiente para cumplir con las tareas que demanda el volumen de la actividad declarada.

No posee bienes registrables.

Declara domicilio fiscal en CABA cuando sus integrantes y la planta de acopio se ubicaron en la provincia de Santa Fe.

Con esos elementos se concluyó que la falta de capacidad patrimonial, económica y financiera de la firma contrasta notablemente con el volumen de sus operaciones, lo que llevó a incluirla en la base E.Apoc como “usina única actividad venta de facturas”.

Con sustento en los elementos relatados, el ente fiscal consideró improcedente el cómputo de los créditos fiscales provenientes de las operaciones de la recurrente con dichos proveedores, iniciándose los respectivos procedimientos determinativos que concluyó en los respectivos actos en crisis.

V.- Que sentado lo que antecede, corresponde tratar la procedencia de la determinación de impuesto al valor agregado, que como quedó dicho, se sustenta en la impugnación de los créditos fiscales computados por la recurrente, por resultar aquellos, producto de operaciones efectuadas con proveedores que el ente fiscal consideró apócrifos.

En forma preliminar debe destacarse que el Fisco formuló concretas y graves impugnaciones a los proveedores, y por ello el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. En ese sentido, las impugnaciones del Fisco Nacional no deben considerarse en forma aislada y someterlas a un análisis singular, sino que se trata de situaciones reiteradas, que se encuentran en varios de sus proveedores que resultan irrazonables y que conforman anomalías propias de operaciones falsas. Debe señalarse que los proveedores no han sido cuestionados por el mero hecho de no haber presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificarlos como apócrifos, sino que esta conclusión es consecuencia se la conjunción, concomitantemente, de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las operaciones.

Ahora bien, puntualmente, en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales cabe recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que “de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales del

crédito fiscal" (vid. por todos, "Impulso S.A.", 27/3/98). En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que *"...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente".*

En esta inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

VII.- Que, asimismo, y en puntual contestación a los planteos de la recurrente, cuadra señalar que el artículo 19 de la ley del impuesto al valor agregado dispone que *"Los mercados de cereales a término serán tenidos por adquirentes y vendedores de los bienes que en definitiva se comercialicen como consecuencia de las operaciones registradas en los mismos.*

En ambos supuestos, para la aplicación del gravamen se considerará como valor computable el precio de ajuste tomado como base para el cálculo de las diferencias que correspondiere liquidar respecto del precio pactado y de los descuentos, quitas o bonificaciones que se practiquen, conceptos que se sumarán o restarán, según corresponda, del aludido precio de ajuste, a efectos de establecer el precio neto de la operación.

En todo lo que no se oponga a lo previsto en este artículo, serán de aplicación las restantes disposiciones de la ley y su decreto reglamentario".

Explica Marchevsky que el Mercado a Término no efectúa operaciones con los productos que registra. "Sin embargo, tal como lo ha hecho con otros intermediarios, el legislador crea una ficción legal en la cual el Mercado aparece actuando como comprador y vendedor de bienes, convirtiéndose así en un sujeto pasivo del gravamen…" (Marchevsky, R; Impuesto al Valor Agregado. Análisis integral, Editorial Errepar, 2006, pág. 775 ysgtes).

De acuerdo con la norma pretranscripta el mercado actúa comprándole al enajenante de los productos, obteniendo así su crédito fiscal que, a su vez, se traduce en débito fiscal para el real vendedor de los bienes. A su vez, luego vende al auténtico adquirente de los productos, generándose su débito fiscal que será el crédito fiscal del comprador.

Según la norma, la base imponible debe tener correlato con el valor de los bienes al término de la operación. Para el Mercado, al igual que en el supuesto de los intermediarios, el débito fiscal está dado por su comisión, que es la retribución que recibe por el rol que desempeña en las transacciones. El débito fiscal se genera con la entrega de los bienes.

Así descripta la operatoria, resulta indispensable que quede comprobada fehacientemente que se produjo la compra del bien por parte del Mercado, para que luego efectúe la correspondiente venta.

En ese contexto y a la luz del relato de las fundadas impugnaciones efectuadas por el ente fiscal a los proveedores de la recurrente, correspondía a ésta acompañar los elementos de prueba que acrediten la efectiva

realización de las operaciones cuestionadas, lo que no ha sucedido.

En efecto, la recurrente no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el juez administrativo. Baste destacar que el informe pericial obrante a fs. 449/449 vta. se limita a enunciar los montos retenidos por impuesto por las operaciones, pero no se hace cargo del cuestionamiento efectuado. Es más, resulta oportuno destacar que el perito designado por el Fisco Nacional aclara que "las retenciones de IVA informadas por el contribuyente a través del Sistema SICORE no surgen ingresadas efectivamente, sino que, son mayormente compensadas con saldos de IVA declarados a su favor por la actora, los cuales están conformados, en parte, con los créditos fiscales cuestionados como provenientes de facturación apócrifa".

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

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

En ese sentido, es dable recordar –como se dijo supra- la ley del impuesto al valor agregado exige que el hecho imponible se haya perfeccionado en cabeza del vendedor para que sea procedente el cómputo del pertinente crédito fiscal, pero no se trata de cualquier vendedor sino sólo de aquel respecto del cual se perfeccionó el hecho imponible. Esa subordinación que exige la norma –es decir, que el hecho imponible se perfeccione en cabeza del vendedor- para tener derecho al cómputo del crédito fiscal no se cumple en el caso pues no se acreditó que las operaciones se realizaron con aquellos proveedores.

Finalmente, debe aclararse –en contestación a los planteos de la recurrente- que en el examen de las actuaciones no ha sido relevante que el proveedor se encuentra incluido en la base APOC en tiempo de realizar las operaciones y que contara con autorización para emitir comprobantes, sino que lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímil la realización de las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta una condición que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad concreta de su realización.

En consecuencia, los agravios de la recurrente –sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos, por lo que corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en las resoluciones determinativas en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. Con costas.

VIII.- Que, por último, corresponde rechazar el planteo subsidiario efectuado por la recurrente, dirigido a obtener la devolución de las retenciones practicadas. En efecto, el derecho a repetir previsto en la ley procesal confiere legitimidad a los contribuyentes y responsables del gravamen que hubieren soportado el tributo, circunstancia que no se da en la especie, pues la recurrente actuó como agente de retención, ingresando el impuesto de otro (Vid. voto de la suscripta en la causa "Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda", 24/8/2018 y sus citas).

Cabe reseñar que nuestro Máximo Tribunal abonó esta postura en un reciente pronunciamiento recaído in re "Compañía General de Granos S.A. c/AFIP-DGI", de fecha 11/3/2021 en donde, en lo que aquí interesa, sostuvo*: "… Corresponde también acoger los restantes agravios de la demandada y, en consecuencia, rechazar la demanda, pues este Tribunal ha sostenido con anterioridad que los agentes de retención solo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal (Fallos: 306:1548; 324:920), y en el caso de autos resulta claro que CAGSA no ha demostrado como correspondía la existencia y acreditación de perjuicio alguno."*

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones venidas en recurso. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones venidas en recurso. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52, 2° párrafo del RPTFN.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.10.14 14:44:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.10.17 16:33:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.17 16:33:47 -03:00