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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-125360778-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Noviembre de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. Nro. 36.933-I y acumulado; "HIERROS S.A. s/Apelación".

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° 36.933-I y su acumulado Expte. N° 36.934-I caratulados **"HIERROS S.A. s/Recurso de Apelación"**; y

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 87/105 y fs. 303/321 la contribuyente del asunto interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones emitidas por la Dirección Regional San Juan de la AFIP-DGI (hoy ARCA):

(i) N° 113/12 (DV RSJU) que le determinó de oficio la materia imponible y la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado (en adelante, IVA) de los periodos fiscales junio 2006 a febrero 2009 -ambos inclusive- con motivo de la impugnación de créditos fiscales computados por la suma de pesos un millón seiscientos cincuenta y nueve mil con cuarenta y cuatro centavos ($1.000.659,44);

(ii) N°114/12 (DV RSJU) que le determinó con carácter parcial la obligación tributaria frente:

a) al impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2007 y 2009 –arrojando un ajuste del saldo del contribuyente-, y del periodo fiscal 2008 en la suma de pesos un millón ciento noventa y dos mil setecientos sesenta y cuatro con sesenta y un centavos ($1.192.764,61) con más la suma de pesos un millón cuatrocientos setenta y nueve mil veintiocho con doce centavos ($1.479.028,12) en concepto de intereses resarcitorios; y

b) al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas de los periodos fiscales junio/2006 a marzo/2007; junio/2007 a octubre/2007 y agosto/2008 a octubre/2008, por la suma de pesos tres millones ochocientos veintidós mil quinientos treinta y uno con sesenta y cinco centavos ($3.822.531,65) con más el monto de pesos cinco millones cuatrocientos veintiún mil ochocientos ocho con veintiocho centavos ($5.421.808,28)

en concepto de intereses resarcitorios.

Expresa que las operaciones cuestionadas son anteriores a la época en que el Fisco Nacional detectó las irregularidades que luego motivó la incorporación de los proveedores en la base E-Apoc; por ello, asegura que no contaba con ningún elemento que le permitiera advertirlas al momento de contratar con ellos.

Plantea que no existió perjuicio fiscal pues *"(…) no puede pasar desapercibido que mi representada es una empresa promovida y que, en consecuencia, pagó el IVA a sus proveedores mediante la entrega de los correspondientes bonos (formulario F.517).*

En consecuencia, no existe perjuicio fiscal alguno pues, como explicaré a continuación, el IVA total devengado en cada operación de venta realizada por los proveedores aquí impugnados se encuentra, desde el inicio, ya cancelado, sea vía retención practicada por mi parte, sea mediante la entrega del formulario F.517 correspondiente" (sic).

Y agrega *"(…) queda a la luz el vínculo inescindible que une cada constancia de bono de crédito fiscal recibido –el mentado F. 517- con el débito fiscal de la operación promovida que le da origen, de forma tal que el primero cancela el segundo con la pertinente declaración jurada del periodo fiscal del IVA en que se perfecciona la operación con la promovida. Por ello no hay perjuicio fiscal alguno por la falta de presentación de declaración jurada o incluso con la eventual falta de pago de la declaración jurada de IVA por parte de los proveedores observados por el Fisco, toda vez que ese IVA –en la proporción a las operaciones aquí impugnadas estaba liberado"* (sic).

Sostiene que el negocio de procesamiento del poroto funciona de forma tal que, ante la oferta de los proveedores se constata la existencia de los productos, calidad, disponibilidad, entrega y precio, concluyendo sin más los controles para concertar las operaciones. Asegura que las pruebas aportadas durante la inspección acreditan la realidad económica de aquellas y habilita el cómputo del crédito fiscal practicado por la firma.

Con respecto al proveedor AGROSERVICIOS ROSARIO S.R.L, expone que las operaciones contaban con carta de porte emitida por la FEDERACIÓN AGRARIA ARGENTINA y que ingresó el 100% del IVA, pues parte del tributo fue abonado con el antes mencionado F517 y además se aplicó el régimen de retención correspondiente. Asimismo, explica que de los extractos bancarios surgen el débito de los cheques y las transferencias realizadas. Agrega que la constancia de CAI estaba vigente, que los productos adquiridos se corresponden con la actividad declarada por proveedor y que en dichos periodos el proveedor en cuestión no se encontraba incluido en la base E-APOC del organismo fiscal.

En lo atinente a los restantes proveedores, esgrime idénticos argumentos de defensa. Agrega para la firma CASTAGNOLA S.R.L que ésta estaba inscripta en el Registro Fiscal de Operadores de Granos desde el 22/04/2008 y que no surge que estuviera suspendida; y para OSCAR RAÚL HEREDIA que fue excluido del citado registro recién con fecha 04/12/2007.

Asevera que resulta arbitrario y carente de todo sustento probatorio lo esgrimido por el organismo fiscal con respecto a las cartas de porte cuando presume que fueron confeccionadas unilateralmente por el supuesto vendedor de granos al momento de la salida, y presentada en las instalaciones de la empresa

destinataria de los granos. Añade que la FEDERACIÓN AGRARIA ARGENTINA y la FEDERACIÓN DE CENTROS Y ENTIDADES GREMIALES DE ACOPIADORES DE CEREALES exigen la presentación de antecedentes de los productores, y luego la ONCCA es quien los controla, no emitiendo dichos certificados a cualquier solicitante.

Por último, manifiesta que el Fisco Nacional ignoró la circunstancia de que para realizar las operaciones de venta -cuya existencia y magnitud asevera que no fueron controvertidas en los actos apelados- necesariamente debió realizar compras de insumos por los cuales abonó el correspondiente impuesto, resultando por ello improcedente el ajuste en ganancias.

Citó jurisprudencia. Acompañó documental y ofreció pruebas informativa y pericial contable. Efectuó reserva del Caso Federal y requiere se revoquen los actos apelados, con costas.

II. Que a fs. 169/178 y fs. 382/393 la representación fiscal contestó los recursos.

Por las razones de hecho y de derecho invocadas solicitó la confirmación de las resoluciones apeladas, con costas a la apelante. Acompañó los antecedentes administrativos, se opuso a las probanzas ofrecidas por la actora y efectuó reserva del Caso Federal.

III. Que a fs. 397 luce la sentencia de acumulación del Expte. N 36.934-I al que lleva el N° 36.933-I.

Que a fs. 416 se resuelve abrir la causa a prueba, disponiendo hacer lugar a la informativa dirigida a la Federación Agraria Argentina y a la Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopiadores de Cereales y hacer lugar a los puntos 1), 5), 7) y 9) de la prueba pericial contable, no haciendo lugar a la restante prueba propuesta.

Que a fs. 425/433 y fs. 455/481 obran agregadas las contestaciones de los oficios diligenciados.

Que a fs. 482/494 y fs. 508/728 se anexaron el informe pericial contable y su ampliación.

A fs. 780 se ordenó la clausura del periodo probatorio.

Que a fs. 794 se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala “B” y a fs. 800 se pusieron para alegar, haciendo uso de su derecho –únicamente- el Fisco Nacional a fs. 808/811.

Finalmente, a fs. 818 se ponen los autos para el dictado de sentencia.

IV. Que en atención a una mayor claridad expositiva, a los fines de analizar la determinación de oficio apelada en autos, en primer término corresponde detallar los indicios que llevaron al Fisco Nacional a impugnar la facturación atribuida a los proveedores que declaró la recurrente y el consecuente gasto computado en el impuesto a las ganancias, para luego emprender el análisis de aquellos, teniendo en cuenta la prueba arrimada y producida, y lo alegado por las partes al respecto.

Que a fs. 347/376 del Legajo IVA y fs. 681/703 del Legajo de Ganancias de los antecedentes administrativos, obra agregado el informe final de investigación que da cuenta de las actividades realizadas por la auditoría fiscal para verificar las operaciones concretadas por HIERROS S.A. con los

proveedores cuestionados, exponiendo las irregularidades tributarias que presentaban, a saber:

1. AGROSERVICIO ROSARIO S.R.L.

Expresa que este proveedor nunca integró el Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas y el Registro de la ONCCA (fojas N° 22 y N° 23 del Anexo II - Informe de carga de Base Apoc del proveedor AGROSERVICIO ROSARIO S.R.L.), por lo cual no tenía habilitación para vender granos; ya que recién el 10 de mayo de 2007 se le autorizó parcialmente la emisión de Cartas de Porte.

Según la ONCCA, la contribuyente mencionada no ha efectuado remisiones de granos con carta de porte adquiridas en carácter de cargador y productor.

Por otra parte, en el antedicho Anexo II - Informe de carga de Base Apoc del proveedor AGROSERVICIO ROSARIO S.R.L. se expone que *"...en la página de la ONCCA no se han informado cartas de porte que coincidan con las adquiridas, desconociéndose el destino de las mismas... Por todo lo expuesto la contribuyente cuestionada no podría haber emitido las cartas de porte durante los meses (julio/2006 a noviembre/2006, ambos inclusive) en los que ella declara que operó, no teniendo ninguna importancia cual fue la fecha en la que fue cargada en la Base Apoc (enero/2009), o que haya o no presentado las declaraciones juradas, sino el hecho de que la misma al no encontrarse en el mencionado registro no podía emitir Cartas de Porte en dichos periodos"*.

Asimismo, que se verificó por medio del Código de Trazabilidad de Granos (CTG) que ha usado 346 cartas de porte, habiendo sido luego anuladas por el solicitante la cantidad de 309; habiéndose detectado que cinco de esas Cartas de Porte anuladas fueron relevadas en controles de ruta por la DGR de Salta.

Además, de la fiscalización practicada al proveedor analizado (obrante en el legajo titulado Anexo II - Informe de carga en Base E-Apoc proveedor AGROSERVICIO ROSARIO S.R.L.) y de los sistemas, surge entre otros puntos que:

- El domicilio fiscal coincide con el de un estudio contable y luego de varias visitas la verificada no pudo ser localizada.
- No registra pagos en ningún tributo
- No declara empleados en relación de dependencia.
- No posee propiedades, ni rodados, ni maquinarias agrícolas, ni empleados, no se informaron retenciones ni por arrendamiento de inmuebles ni por contratación de servicios. (fojas N° 24 a N° 28 del legajo del proveedor);
- Posee gran cantidad de acreditaciones bancarias, siendo cotitular en esas cuentas la contadora titular del estudio contable.
- Presenta las declaraciones juradas de IVA siempre con saldo a favor.

2. CASTAGNOLA S.R.L.

Se expone que, según surge de los sistemas del Organismo en fojas N° 871 a N° 873 del legajo de antecedentes del impuesto a las ganancias; fojas N° 337 a N° 339 del legajo de antecedentes del IVA y fojas N° 179 a N° 181 del legajo de antecedentes del impuesto a las ganancias- salidas no documentadas,

la firma estuvo excluida del Registro de Operadores de Granos y Legumbres Secas desde el 15 de junio de 2007 al 4 de diciembre de 2007 por incorrecta conducta fiscal y desde el 22 de abril de 2008 al 22 de diciembre de 2008 por cuestión formal, no habiendo registro posterior de su activación en el mismo, debiendo tenerse en cuenta que las operaciones cuestionadas fueron realizadas en los periodos julio/2008 a septiembre/2008, ambos inclusive.

Además, se destaca que de la fiscalización practicada al proveedor analizado, cuyos antecedentes obran en legajo titulado Anexo I - Informe de carga en base E-Apoc proveedor CASTAGNOLA S.R.L. y de los sistemas, surgen -entre otras- las siguientes inconsistencias:

- Utilizó cartas de porte de granos desde localidades fuera de la zona habilitada por la ubicación de la planta de acopio.
- La actividad económica desarrollada y el volumen de granos comercializados no condicen con su capacidad económica y financiera.
- Incumplimiento de la utilización de medios de pago para cancelar sus compras.
- El domicilio fiscal coincide con una vivienda familiar, no habiendo funcionado ahí empresa alguna. La persona que atendió a los inspectores manifestó que los socios de la contribuyente vivían ahí pero que no estaban presentes en ese momento, por lo cual no se pudo localizar a persona responsable de la empresa (Fojas N° 10, N° 39, N° 53 y N° 54 del legajo del proveedor)

- La firma no aportó durante dicha fiscalización ningún elemento y/o documentación que indicara que posee capacidad operativa, económica y financiera para desarrollar la actividad económica declarada, por lo cual se procedió a excluirlo del Registro de Vendedores de Granos.
- Las visitas realizadas por los inspectores fueron entre agosto/2008 y septiembre/2008, destacándose que no se encontró a la contribuyente ni persona responsable alguna, advirtiéndose que las operaciones realizadas por la contribuyente del asunto fueron entre los periodos julio/2008 y septiembre/2008, -ambos inclusive- por lo que resulta sumamente extraño que HIERROS haya podido ponerse en contacto y contratar con ella, cuando el Fisco en reiteradas visitas nunca logró localizarla.

3. FEDERICO RAÚL MOYANO

Según consulta a los sistemas del organismo, el contribuyente en cuestión fue cargado el 31 de mayo de 2006 en la condición *"Sin capacidad económica (Usina generadora de crédito fiscal)"* - Fiscalización Terminada, habiéndose detectado las siguientes inconsistencias:

- Ante la auditoría el Sr. Moyano manifestó que realizó operaciones comerciales solo hasta agosto de 2004.
- Se observó que solo prestó servicios de flete sin poseer rodados ni constancia de alquiler de alguno.
- Posee computados en sus registros comprobantes de contribuyentes apócrifos.
- No posee personal a su nombre
- Se detectó que un cliente del Sr. Moyano informó pagos realizados a este por sus servicios, pero se determinó que fueron cobrados por el mismo pagador.
- La adquisición de algunos insumos por parte del verificado fue respaldada con comprobantes

apócrifos.

4. OSCAR RAÚL HEREDIA

Se expone que se verificó en los sistemas del Organismo (constancias que obran agregadas a fojas N° 874 a N° 877 del legajo de antecedentes del impuesto a las ganancias; a fojas N° 340 a N° 343 del legajo de antecedentes del IVA y a fojas N° 182 a N° 185 del legajo de antecedentes del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas) que el mismo estuvo excluido del Registro de Operadores de Granos y Legumbres Secas desde el 14 de diciembre de 2006 al 4 de diciembre de 2007 por incorrecta conducta fiscal, no habiendo registro posterior de su activación en el mismo, siendo las operaciones cuestionadas realizadas en los periodos junio/2007 y agosto/2007, ambos inclusive.

Agrega que de la fiscalización practicada, cuyos antecedentes obran en legajo titulado Anexo VI - Informe de carga en Base E-Apoc emergen las siguientes inconsistencias:

• Se visitó el domicilio fiscal del contribuyente en horario comercial, encontrándose siempre cerrado. Se logró establecer que el domicilio fiscal declarado corresponde a un pequeño local de una galería comercial (fs. N° 4 a N° 8 del legajo del proveedor). Se visitó en tres oportunidades en horario comercial, encontrándose siempre cerrado.

• No se pudo establecer la capacidad operativa porque solamente se contó con la información obrante en los sistemas.

• Las declaraciones juradas del IVA y del impuesto a las ganancias no registran movimientos (fs. N° 19 a N° 32 del legajo del proveedor)

• Las visitas realizadas por el personal fiscalizador fueron entre mayo/2007 y junio/2007, destacándose que no se encontró al contribuyente ni persona responsable alguna, habiéndose constatado que las operaciones realizadas por la recurrente fueron entre los periodos junio/2007 y agosto/2007 -ambos inclusive-.

5. HOCSMAN CEREALES S.R.L.

Destaca que se verificó en los sistemas del organismo que la empresa estuvo excluida del Registro de Operadores de Granos y Legumbres Secas desde el 13 de diciembre de 2006 al 17 de abril de 2007 por incorrecta conducta fiscal y desde el 17 de abril de 2007 al 28 de abril del 2008 de pleno derecho, no habiendo registro posterior de su activación en el mismo, haciendo hincapié en que las operaciones cuestionadas fueron realizadas en el periodo noviembre/2007 (fs. N° 878 a N° 880 del legajo de antecedentes del impuesto a las ganancias; fojas N° 344 a N° 346 del legajo de antecedentes del IVA y fojas N° 186 a N° 188 del legajo de antecedentes del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas).

Agrega que, de los antecedentes que obran en legajo titulado Anexo IV - Informe de carga en Base E-Apoc se observan –entre otras- las siguientes inconsistencias

• El contrato societario se constituyó con dos (2) socios, que luego vendieron la sociedad, antes de empezar a comercializar, a los Sres. Gustavo SIVIOTTI y Elvio GASTALDI (fs. N° 136 a N° 141 y N° 143 a N° 151 del legajo del proveedor)

• Según la fiscalización realizada ni la empresa ni ninguno de los socios tenía capacidad económica y financiera para desarrollar la actividad comercial de la sociedad.

• No surge de la documentación analizada que la contribuyente desarrolle la actividad económica de productor agropecuario.

• El alquiler de pesos un mil quinientos ($1.500) de la planta no se corresponde con los valores de mercado del periodo bajo análisis (fs. N° 125 a N° 128, N° 156 y N° 157 del legajo del proveedor)

• El domicilio fiscal corresponde a una vivienda tipo familiar, la que supuestamente se encontraría habitada, pero no se encontró a persona alguna en las oportunidades en que se concurrió (fs. N° 9 a N° 12, N° 14, N° 16, N° 37 y N° 38 del legajo del proveedor).

• La firma alquilaba una planta de acopio la cual se encontraba dañada e inoperable, en la cual tampoco se localizó a los responsables.

• Se realizó una selección de los proveedores con que operaba la empresa y ellos desconocieron las operaciones declaradas por el proveedor bajo análisis (fs. N° 82 a N° 118 del legajo del proveedor)

• Se concurrió al domicilio del socio Elvio GASTALDI - D.N.I. N° 25.862.824 quien manifestó no formar parte de ninguna sociedad, de haber sido visitado por otros agentes de AFIP consultándole lo mismo, y que jamás firmó ningún contrato social ni efectuó trámite alguno para la misma (fs. N° 64 del legajo del proveedor)

• Según las bases de AFIP la empresa no posee bienes muebles ni inmuebles, maquinaria agrícola ni personal en relación de dependencia.

• Presenta en forma regular las declaraciones juradas del IVA, impuesto a las ganancias y SICORE sin movimiento.

• EI 2 de octubre de 2006 el apoderado informa que aún no había desarrollado actividad comercial ya que el inicio de actividad depende de su incorporación en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas.

Asimismo, se deja constancia de que adicionalmente, se realizaron tareas relacionadas con el Circuito de Pago de las facturas consideradas apócrifas, relevándose los asientos del libro diario, que se encuentran respaldados por los extractos bancarios emitidos por las entidades circularizados por el organismo fiscal.

Que en lo atinente a las verificaciones seguidas por el impuesto a las ganancias y ganancias-salidas no documentadas, a fs. 3 del legajo de Circularizaciones a los Bancos, surge informe del Banco Galicia en donde expresa que varios de los cheques por los que se le consulta no fueron localizados (siendo éstos un total de 17 cheques).

Por su parte, se deja constancia de que *"(…) se procedió a solicitar, según surge del punto 2) de requerimiento efectuado en F. 8600/I N° 0160002011281119904, en fecha 20/04/2011, reiterado el 27/07/2011 en F. 800/N° 016000201151780904, que aportase nota explicativa con relación a los citados*

proveedores, de la cual surja la correspondencia entre los montos facturados y la existencia de los bienes, o prestación de los servicios.

Al respecto, la empresa presentó en fecha 10/08/2011, formulario F. 206/I manifestando solamente que… 'La relación de los proveedores con la firma Hierros S.A fue totalmente comercial realizada entre partes independientes teniendo en cuenta las normas y costumbres del mercado en cada operación realizada.

Considerando que la respuesta dada por la contribuyente resulta totalmente insuficiente a los fines de justificar la existencia o no de las operaciones bajo análisis, en fecha 20/10/2011, se procedió a efectuar un nuevo requerimiento, en F.8600/I N° 016000201173600604, reiterando en el punto 4) mismo, que aporte copia de la totalidad de la documentación relacionada a las operaciones de compras (vgrs. Remitos, carta de porte, factura de fletes, etc) que respalden el transporte e ingreso de los insumos adquiridos a los proveedores antes citados.

Cumplido el plazo otorgado sin haber obtenido respuesta, el Jefe (Int.) de la División Fiscalización N° 1 de la Dirección Regional San Juan procede a citar en el domicilio fiscal para el dia 18/11/2011 a las 12 horas a persona apoderada o debidamente autorizada a fin de dar cumplimiento a la documentación requerida mencionada en el párrafo precedente.

Al respecto, el Inspector Informante y el Jefe (Int) de la División Fiscalización N° 1 de la Dirección Regional San Juan, se dieron cita el día 18/11/2021 a las 12 horas, en el domicilio fiscal de Hierros S.A; según surge de acta labrada en F.8400 N° 016000201181080901. De la misma surge que no se encontraba persona alguna apoderada o autorizada; no obstante los funcionarios fueron atendidos por el Sr. Humberto Martin Vega, quien posee D.N.I N° 26.369.146; en carácter de encargado de planta, según manifestó, expresando que en ese momento no poseía ningún tipo de documentación relacionada con la Orden de Intervención N° 454.475" (ver fs. 695/696 del del cpo. Nro. 4 del legajo de ganancias).

Que en razón de las serias irregularidades –esencialmente la falta de capacidad operativa y económica- corroboradas en los proveedores detallados en párrafos precedentes, el organismo fiscal procedió a impugnar el crédito fiscal originado en las mismas y la deducción efectuada en el impuesto a las ganancias de los importes netos provenientes de las operaciones de compra realizadas por la contribuyente. Respecto del impuesto a las ganancias, se aclara que el ajuste se realizó sobre las operaciones que no lograron acreditar la efectiva existencia de los insumos adquiridos, determinándose además el ajuste resultante de aplicar, a las operaciones observadas, las previsiones del artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias, por el instituto de salidas no documentadas.

V. Que en razón de lo expuesto, en primer lugar, corresponde dar tratamiento a la determinación de oficio practicada en el IVA.

Que en primer término, la apelante esgrime la inexistencia de perjuicio fiscal con respecto al tributo bajo estudio, amparándose en las previsiones del régimen dispuesto en la ley Nro. 23.658.

Al respecto, sostiene que el IVA total devengado en cada operación de venta realizada con los proveedores aquí impugnados se encontraba cancelado desde el inicio, sea por la retención practicada o mediante la entrega del formulario F.517 correspondiente. Ello así, toda vez que el artículo 14 de la referida ley

estableció un régimen especial de ingreso de IVA para las empresas promovidas, el que permitía a esos proveedores utilizar los bonos de crédito fiscal para cancelar las obligaciones surgidas de dicho régimen.

Explica que la Resolución General (DGI) N°3631/1993 estableció que las empresas promovidas debían hacer entrega a cada proveedor de la constancia de los bonos -F.517- por las operaciones realizadas, en función del valor del IVA contenido en dichas operaciones. De ese modo, los proveedores debían imputar en la declaración jurada de IVA de cada período fiscal, el monto total de aquellos formularios otorgados por las operaciones correspondientes al mismo período, contra el importe de los débitos fiscales provenientes de las operaciones que originaron el precitado monto.

En atención al funcionamiento del mentado régimen, la apelante razona que no existió perjuicio fiscal dado que la constancia de bono de crédito fiscal recibido cancelaba dicho débito fiscal. En efecto, precisa que los Bonos de crédito fiscal recibidos por los proveedores en parte de pago del IVA-Compras debido por las operaciones observadas, debieron ser computados –indefectiblemente- en la declaración jurada mensual del gravamen, a la que correspondiese la operación en virtud de la cual los había recibido.

Así, considera que deviene manifiesto el vínculo inescindible que une cada constancia de bono de crédito fiscal recibido -F517- con el débito fiscal de la operación promovida que le dio origen, de forma tal que el primero cancela el segundo en la pertinente declaración jurada del IVA en que se perfecciona la operación con la promovida.

En razón de ello, asegura que no existió perjuicio fiscal alguno por la falta de presentación de declaración jurada o inclusive por la eventual falta de pago de la declaración jurada de IVA por parte de los proveedores observados por el Fisco, toda vez que ese IVA –en la porción correspondiente a las operaciones aquí impugnadas- estaba liberado. Por ello, no ha dejado de ingresar a las arcas fiscales los tributos debidos, reconociendo como único agravio que él mismo no ha recibido la totalidad de F.517.

Que asi las cosas, corresponde adelantar aquí que el argumento intentado por la apelante carece de fundamento y deviene inadmisible. Ello así toda vez que en forma indirecta la recurrente no solo admite los incumplimientos de las obligaciones de los proveedores cuestionados, sino que pretende justificarlos con las ventajas que se derivan del régimen promoción, que como tal y al tratarse de un régimen especial que establece beneficios, debiera ser observado rigurosamente.

En tal sentido, no surge de los antecedentes obrantes en autos que los proveedores ajustados hubiesen ingresado los débitos fiscales correspondientes a sus operaciones de venta -particularmente las celebradas con la recurrente- imputando contra los mismos los bonos de crédito fiscal recibidos de Hierros S.A. con arreglo a las normas del régimen de promoción.

VI. Que continuando con el estudio del caso, y teniendo en miras lo dispuesto en los antecedentes administrativos, cabe anticipar que la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal respecto de los proveedores AGROSERVICIO ROSARIO S.R.L., CASTAGNOLA S.R.L., FEDERICO RAÚL MOYANO y OSCAR RAÚL HEREDIA y HOCSMAN CEREALES S.R.L., se encuentra debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las facturas y la capacidad de los referidos sujetos para haber concretado la entrega de legumbres consignada en los comprobantes.

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. Conviene precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas de la citada norma 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).

En ese contexto, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinados a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por la Dirección y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por ésta última.

Ello así, debe determinarse si los elementos probatorios aportados por la apelante en estos autos permiten un confronte capaz de confirmar la relación entre la realización de la venta de bienes por parte de los proveedores impugnados y su real representación en los créditos fiscales declarados. Esta equivalencia resulta imprescindible para considerar válida la cuantificación y, en consecuencia, irresistible la existencia de la obligación tributaria declarada por el contribuyente. De no ser así, aunque se acredite la existencia física de los proveedores impugnados, no se podría aseverar que la autodeterminación practicada por el contribuyente es conteste con las operaciones efectivamente realizadas.

Que en apoyo de los indicios recabados por la fiscalización, consta que la venta de legumbres (en particular porotos negros) no pudo ser efectuada por los sujetos observados, en tanto se ha constatado que carecen de capacidad económica, financiera y operativa para producirlos y/o comercializarlos, remitiéndonos al profuso informe de fiscalización -transcripto en lo sustancial en el considerando IV de la presente- que resume una a una las situaciones relativas los proveedores impugnados y las irregularidades verificadas a su respecto, como así también los “cuerpos de investigación” de proveedores, que forman parte de los antecedentes administrativos de la causa.

A mayor abundamiento, para el caso de AGROSERVICIO ROSARIO S.R.L. surge que (i) la sociedad no registra retenciones por alquiler de plantas de silos o predios rurales, o por la contratación de servicios; tampoco registra titularidad de propiedades rurales, ni rodados, ni maquinarias agrícolas, ni empleados; (ii) no registra pagos por ningún impuesto ni régimen; presenta las DDJJ de IVA siempre con saldo a favor; (iii) según la ONCCA nunca integró el Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas (RG 2300) y nunca efectuó remisión de granos con cartas de porte adquiridas con carácter de cargador y de productor.

Con respecto de la firma CASTAGNOLA S.R.L., de las inspecciones efectuadas al domicilio fiscal se relevan declaraciones de diversas personas que manifiestan que en ese domicilio no funciona ni funcionó la citada empresa; asimismo, se deja constancia de que es una vivienda particular, y que nunca se efectuó allí ningún tipo de actividad económica, financiera y/o administrativa. Con respecto a la planta de acopio, se constata solo la existencia de unos silos cercanos a la estación que estaban abandonados, lo que luego

fue verificado por los inspectores, sin que surja que hayan tenido actividad y que la misma haya sido realizada por el referido proveedor.

En cuanto al Sr. MOYANO que no logró acreditar que la adquisición de los insumos -cuyo contrato de compra venta de herramientas de uso agrícola obra a fs. 58- haya sido para cumplir con los supuestos servicios prestados a la recurrente (ver fs. 83 de legajo de investigación del proveedor). En efecto, del mismo contrato surge que las herramientas se encontraban en malas condiciones. Asimismo, se comprobó que los pagos que otra empresa le efectuara fueron realizados mediante cheques emitidos a nombre de un apoderado de esa misma empresa y que fue éste quien los cobró (Antecedentes administrativos - Informe de carga en base apoc. Fs. 83). Por último, se agrega que fue el mismo Sr. Moyano quien manifestó que se dedicó a la venta de productos de almacén hasta octubre 2004. Asimismo, se constató que no poseía empleados en relación de dependencia, no habiendo justificado que contaba con mano de obra a efectos de cumplir con los servicios que le facturó a la recurrente.

En el caso del Sr. RAÚL OSCAR HEREDIA, es dable señalar que si bien manifiesta tener su domicilio en el local de una galería, habiendo sido visitado en tres oportunidades en diferentes horarios, los inspectores siempre lo encontraron cerrado. No obstante, con posterioridad se presenta (denunciando idéntico domicilio) para anexar documentación y solicitar ampliación del plazo para contestar el requerimiento, lo que nunca fue cumplido. Como consecuencia de tal accionar y en atención que se constató que no había actuado como agente de retención de IVA y Ganancias, resultó excluido del Registro Fiscal de Operadores de Granos.

Por último, con respecto a la firma HOCSMAN CEREALES S.R.L., se encuentra agregada a los antecedentes administrativos tanto la suspensión como la exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos (Antecedentes administrativos –Informe de carga en base E-Apoc. fs. 18). También, obran las declaraciones del gerente de la firma -Sr. Avendaño- respecto de que la firma no ha desarrollado actividad comercial alguna, ya que ello depende de la Inscripción en el Registro de Operadores de Granos (Antecedentes administrativos –Informe de carga en base E-Apoc. fs. 46), constatándose además que desde que se encuentra inscripto en el IVA no tuvo operaciones de venta (Antecedentes administrativos –Informe de carga en base E-Apoc. fs. 49).

A mayor abundamiento, con la declaración de quien figura como un ex socio -Sr. GASTALDI, ELVIO MARIO- pudo constatarse el desconocimiento de la empresa, pues así lo expresa en tanto asegura que no firmó ningún tipo de contrato societario ni apertura de cuenta para sociedad alguna y que su actividad es la de changas en tareas rurales. En igual sentido, se direccionan las declaraciones del Sr. Lacente Sergio, quien manifestó que nunca operó con la firma en cuestión y ni siquiera la conoce (Antecedentes administrativos –Informe de carga en base E-Apoc. fs. 93); el Sr. Juan Carlos Gómez quien dice no conocer ni haber trabajado con la firma y que las tareas eran las de reducción forestal únicamente, hasta octubre 2007 (Antecedentes administrativos –Informe de carga en base E-Apoc.109/111); el Cdor. Daniel Malizia que expresa no haber tenido ni tener operaciones con la firma Hocsman y que con fecha 17/01/08 efectuó una denuncia penal a la referida (Antecedentes administrativos –Informe de carga en base E-Apoc. fs. 103).

Asimismo, obran otras denuncias penales desconociendo las operaciones con HOCSMAN CEREALES

S.R.L (Antecedentes administrativos –Informe de carga en base E-Apoc. fs. 84/86 y fs. 115/118).

Finalmente, surge del informe de inspección que la planta de acopio estaba en funcionamiento, pero dos de los tres silos se encontraban sin uso; que en las oficinas había tres personas con uniformes con el nombre de otra empresa bordado y que si bien la encargada manifestó que se encontraba alquilada a HOCSMAN CEREALES S.R.L, al momento de la visita no se encontraba presente ninguna persona responsable ni ningún empleado de dicha firma; sumado a ello, de la base de datos del organismo surge que la empresa nunca declaró empleados en relación de dependencia (Antecedentes administrativos –Informe de carga en base E-Apoc. fs.160/164).

Que de la contestación del oficio remitida por la Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopiadores de Cereales (vide fs. 425/439) surge *"Respecto de las cartas de porte solicitadas durante el año 2006, solo se exigía una nota de pedido de requirente, acreditando su condición frente al IVA, Ganancias e inscripción en el Registro de la Secretaria de Agricultura, y luego, con posterioridad a dicha fecha, la AFIP, reglamentó la entrega de cartas de porte, mediante la Resolución General N° 2.205/07, imponiendo la utilización del C.A.C (Código de Autorización de Compra), es decir si no se poseía el mismo, la carta de porte no se entregaba, por lo que los antecedentes de los solicitantes era verificado por la AFIP y con dicho código de autorización otorgado, esta institución recién entregaba las cartas de porte solicitadas por los operadores.*

Por tal motivo, no se verificaron los antecedentes de los solicitantes COSAN CEREALES S.R.L, CASTAÑOGLA S.R.L, RAUL OSCAR HEREDIA y FEDERICO RAUL MOYANO, ya que como consta en la documental adjunta, dichas empresas ya tenían obtenidos sus C.A.C previos por parte de la AFIP" (sic).

Ello así, se concluye que esa entidad no tenía la facultad de verificar los antecedentes de las firmas CASTAGNOLA S.R.L., Raúl Oscar HEREDIA y Federico Raúl MOYANO durante el año 2006, no logrando por ello la actora acreditar con tal probanza la efectiva existencia y/u operatoria de los sujetos y por ende, que hayan efectuado realmente la venta de bienes que la actora pretende respaldar con los comprobantes observados en la fiscalización.

Algo similar ocurre con respecto al proveedor AGROSERVICIO ROSARIO S.R.L, obrando agregada a fs. 455/481 la contestación del oficio remitido por la Federación Agraria Argentina en donde expreso que el control de la entidad se limitaba a cuestiones formales como solicitar contratos sociales o estatutos con distribución de cargos y/o poderes asignados para los firmantes de las autorizaciones de compra, también firmas certificadas y constatar las actividades primarias o secundarias en la constancia de inscripción.

Que a su turno, de la pericial contable agregada a fs. 482/494 y su informe ampliatorio obrante a fs. 508/727, se constata que existieron registros pre-datados con relación a la fecha de rúbrica. Asimismo, discrepan los peritos en cuanto a la suficiencia de los elementos para establecer la materialidad de los actos.

Que teniendo en miras las antedichas probanzas corresponde concluir que la recurrente no ha logrado probar que los proveedores observados fueron quienes cumplieron con las operaciones cuestionadas, ello frente a la sumatoria de irregularidades detectadas por la auditoría fiscal que permiten concluir que no

pudieron materialmente efectuar la venta de bienes que le habían facturado a HIERROS.

Ello así, surge manifiesto que la inspeccionada no aportó elementos probatorios que logren desacreditar las irregularidades informadas, y en consecuencia, probar la veracidad de las operaciones supuestamente efectuadas con los proveedores, sin que se haya logrado constatar que fueron aquellos sujetos quienes efectivamente las concretaron.

Que frente a los referidos indicios que revelan las inconsistencias endilgadas a los proveedores no confiables, la recurrente se escudó en que las operaciones se encontraban documentadas basándose en la existencia de Cartas de porte, y que los porotos efectivamente se adquirieron por resultar necesarios para cumplir con la demanda de su negocio, extremo que cabe precisar, no resultó probado en las actuaciones. Y aun si ello hubiere tenido lugar, tales extremos no serían suficientes para tener por acreditado que aquel sujeto que emitió el comprobante o el remito sea efectivamente quien produjo y/o entregó los bienes si, al momento de ser investigadas su entidad y capacidad comercial, el organismo se encuentra con graves inconsistencias que tornan evidente que sería imposible que cumpliera con aquellas entregas.

Que así las cosas, debe señalarse que una factura puede válidamente ser considerada como apócrifa cuando no representa la realidad económica que en la misma se registra, sea porque la factura corresponde a una operación existente pero el sujeto emisor de la misma no resulta ser el proveedor real o a una operación inexistente como ocurre en el presente caso.

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.

Que 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* Sala A, "Impulso S.A." del 27/03/1998, "Carrizo, Luis E.", del 31/08/1999 y "Cía. Petrolífera del Carmen S.A." de fecha 21/09/2000; Sala D, "Romero S.A." del 23/06/1999) y compartido por la Alzada en distintos decisorios (entre otros, Sala V,

"Estándar Motor Arg. SAIC", sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento de esta Sala "B" -en anterior conformación- "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989 -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...."*.

Que no obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda 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 van más allá de esas circunstancias y refieren a la incapacidad material de los proveedores, resultando suficientes para poner en tela de juicio la efectiva realización de las operaciones por parte de los proveedores impugnados, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario, debiendo destacarse particularmente que los sujetos no fueron localizados, o localizados, negaron haber realizado operaciones en esa época.

Que en tal sentido, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido 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 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 los proveedores indicados 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 *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: '[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...'. Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los 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."

Que ello viene a significar que no resulta ajustado a derecho el cómputo de crédito fiscal por el solo hecho de la facturación -como lo invoca la recurrente en pasajes de su escrito recursivo- toda vez que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo *per se* la factura, entidad suficiente para generar dicho crédito.

De igual modo, en la citada causa "Feretti", se advirtió *"Que, en tales condiciones, corresponde hacer lugar al agravio del ente fiscal, en cuanto señala que si bien los proveedores cuestionados admiten haber emitido las facturas y cobrado los importes de éstas mediante cheques no a la orden emitidos por el actor, niegan haber sido en la realidad de los hechos los vendedores de los materiales que se consignan en aquéllas -circunstancia que, aclara, 'quedó debidamente demostrada en la causa (tanto en la instancia administrativa, como en los testimonios brindados ante el Tribunal Fiscal)' (confr. fs. 407, 2° párr.)-, por lo que concluye que el actor 'no ha probado que efectivamente los proveedores le hayan realizado las ventas impugnadas [y en consecuencia] mal podía computar el crédito fiscal proveniente de las mismas'…"*.

Que en definitiva, la recurrente no presentó en esta instancia -ni en la etapa administrativa- elementos de convicción que posibiliten tener por acreditado que los sujetos cuestionados fueron quienes en la realidad cumplieron con las operaciones expuestas en las facturas.

Siendo así, correspondía al apelante demostrar la real concordancia entre lo que se consignó en las facturas declaradas y presentadas y lo que aconteció en la realidad de los hechos, a fin de tornar procedente el cómputo de crédito fiscal contra ese débito supuestamente verificado en cabeza de los referidos proveedores; pero ello no ha tenido lugar en las presentes actuaciones.

Que tal como lo 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).

Que en virtud de lo expuesto, al no haberse arrimado elementos de convicción –en esta instancia o en sede administrativa- que permitan acreditar la correspondencia de las operaciones impugnadas a los proveedores cuestionados, se considera que no resulta procedente el cómputo de crédito fiscal alguno a su respecto debiendo confirmarse el ajuste proyectado en el IVA en todos sus términos.

VII. Que seguidamente, corresponde expedirnos con relación a los ajustes proyectados en el impuesto a las ganancias e impuesto a las ganancias - salidas no documentadas.

Que en función de las observaciones efectuadas por el personal fiscalizador sobre la capacidad operativa de los proveedores cuestionados -detalladas en los considerandos precedentes- se determinó la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, al no admitirse la deducción de los gastos emergentes

de la facturación impugnada, y en concepto de salidas no documentadas.

Que el art. 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que *"para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga". Asimismo, el art. 80 de la citada ley define el concepto de gasto deducible, disponiendo que "los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán las ganancias producidas por la fuente que las origina". Por su parte, entre las deducciones especiales de la tercera categoría, el art. 87 inc. a) prevé la deducción de "los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio".*

A su turno el artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento que se considerará definitiva.

Por su parte el artículo 41 de la citada ley expresa que no se exigirá dicho ingreso en los casos en que se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes o cuando se presuma que los pagos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario. A su vez, el artículo 55 del decreto reglamentario establece que cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto al que hace referencia el artículo 37. Asimismo, agrega que tampoco corresponderá el impuesto sobre salidas no documentadas cuando existan indicios suficientes de que han sido destinados a la adquisición de bienes.

Cabe poner de relieve que los actos determinativos del Impuesto a las Ganancias y de Salidas No Documentadas -respectivamente- reiteran los fundamentos de la resolución dictada a fin de ajustar el Impuesto al Valor Agregado, los cuales bien podrían sustentar la impugnación de un crédito fiscal en tanto que frente a los indicios constatados sea realmente improbable entender que haya nacido el correlativo débito fiscal en cabeza de los proveedores denunciados, más no sin argumentos que desvirtúen las propias operaciones discutidas -sustantiva o cuantitativamente- y por ende, justificar la impugnación de los gastos que se hubiesen deducido como necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente productora de renta.

Que en tal sentido, a los efectos de corroborar tal extremo, en reiteradas oportunidades se requirió a la recurrente que aportase copia de la totalidad de la documentación relacionada a las operaciones de compras –léase, remitos, cartas de porte, factura de fletes, etc.- que respalden el transporte e ingreso de los insumos adquiridos, respecto de lo cual se limitó a declarar que *"La relación de los proveedores con la firma HIERROS S.A. fue totalmente comercial realizada entre partes independientes teniendo en cuenta las normas y costumbres del mercado en cada operación realizada"* (fs. 695 del legajo de ganancias que forma parte de los antecedentes administrativos).

Cabe rememorar aquí -ante la reiteración argumental de la defensa de la actora en torno a la improcedencia

de cualquier reproche derivado de deslinde de responsabilidades por la inconducta fiscal de los proveedores impugnados- que los indicios que justificaron poner en tela de juicio la veracidad de las operaciones que declara la recurrente frente al Organismo Fiscal no se relacionan con los aspectos formales de la facturación aportada -los cuales no se encuentran cuestionados- sino con la factibilidad de que dicha documentación respaldatoria refleje operaciones de venta de bienes que efectivamente hayan existido efectivamente.

En tal sentido, la Corte Suprema ha señalado que "(…) *en tales condiciones, contrariamente a lo sostenido en el memorial de agravios presentado ante esta Corte (confr. pto. V.1, fs. 338/340), resulta inaplicable al caso de autos la doctrina sentada en la causa "Bildown", (Fallos: 334:1854), por cuanto, según surge de lo anteriormente expuesto, y a diferencia de la situación examinada en aquel precedente -en el que no se debatió sobre la existencia y materialidad de las operaciones-, en el sub examine tal cuestión ha sido controvertida y la apelante ha omitido demostrar la veracidad de las que alegó haber realizado con los proveedores consignados en las facturas impugnadas"* (ADM Argentina S.A. e/ EN - AFIP - DGI - Resol. 24/08 25/08 (DV DyR2) s/ Dirección General Impositiva", 10/3/2015).

Y al igual que sucedía en el precedente jurisprudencial arriba citado, no obra probanza en estos autos que sirva para acreditar que los bienes facturados fueron efectivamente entregados a HIERROS S.A., habiendo presentado la firma auditada únicamente la prueba documental consistente en las cartas de porte y los registros volcados en sus libros de IVA -desechados como prueba eficiente en base a las razones expresadas por la demandada en los actos recurridos- debiendo hacerse hincapié en que no se acompañaron los estados contables.

Que atendiendo a las pruebas rendidas en esta instancia, cabe tener en cuenta que -como ya se analizó en el considerando precedente- las entidades gremiales oficiadas expresaron que los antecedentes con que las mismas contaban con respecto a las firmas consultadas se limitaban a los ya presentados ante la AFIP o con cuestiones formales atinentes a la constitución de las sociedades y sus autoridades a los fines de corroborar los autorizados a suscribir las Cartas de porte. Del contenido de tales informes, no surgen elementos de convicción que posibiliten tener por acreditado que los proveedores cuestionados fueron los que le vendieron los bienes a HIERROS S.A., ni mucho menos que esos bienes fueron efectivamente entregados a la firma y empleados en el desarrollo de su actividad comercial.

En este punto, cabe destacar que no obstante que la parte actora alegara que para realizar las operaciones de venta -cuya existencia y magnitud -sostuvo- no fue puesta en duda por el organismo recaudador- debió necesariamente realizar compras de insumos, lo cierto es que, ante la existencia de adquisiciones de legumbres distintas de las que fueron cuestionadas, la actora debió ofrecer prueba idónea para demostrar la efectiva recepción de tales bienes y su vinculación con parte de sus ventas, carga que omitió cumplimentar.

A su turno, corresponde señalar que la pericial contable tampoco arrojó luz sobre las inconsistencias que en este caso se analizan, no solo dada la discordancia entre los peritos actuantes, sino porque además éstos se limitaron a relevar la documentación emitida por los supuestos proveedores y asentada en los Libros IVA-Compra de la actora, la que, dadas las serias irregularidades detectadas con respecto a la condición tributaria y comercial de aquellos y la ausencia de otras probanzas, resulta insuficiente a los fines de tener

por probada la real entrega de los bienes.

En definitiva, no se logró acreditar ni en los antecedentes ni en esta instancia la capacidad ni existencia material de proveedores y tampoco la entrega material de los productos (porotos).

Por su parte, del informe emitido por el Banco de Galicia -transcripto en el considerando IV de la presente- surge que los supuestos cheques por medio de los cuales se cancelaron las obligaciones no fueron encontrados, no pudiendo constatarse que hayan sido efectivamente cobrados por los proveedores apócrifos. En este aspecto, una vez más, la actora tampoco proporcionó probanza en contrario.

Que en virtud de las razones expresadas hasta aquí, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

Regístrese. Notifíquese. Fecho, procédase a su impresión para ser agregada al expediente papel.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.11.11 09:49:45 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: 2025.11.11 11:51:24 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 Armando Magallon
Date: 2025.11.11 12:14:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.11 12:15:23 -03:00