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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-16554698-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Febrero de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. Nro. 44.414-I y acumulados; "NIDERA S.A. s/Apelación".

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. 44.414-I y sus acumulados Nro. 44.419-I, Nro. 44.423-I, EX-2020-11860686-APN- SGAI#TFN y EX-2020-11865336-APN- SGAI#TFN, caratulados **"NIDERA S.A. s/ Recurso de Apelación",** a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 366/397, 924/958, 1701/1780, 2373/2391 y 2672/2688 la contribuyente NIDERA S.A., actualmente COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones dictadas por el Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, que seguidamente se describen:

(i) **N° 245/2015 (DV DEOA)** de fecha 06/07/2015, en la que se determina de oficio un ajuste en el impuesto a las ganancias respecto de los períodos fiscales 2008 y 2009 en tanto impugna los costos y/o gastos vinculados con el proveedor OLEAGINOSA PAMPEANA S.A., en los meses 04/2008, 05/2008 y 06/2009, arrojando en consecuencia un impuesto a las ganancias a ingresar para el período fiscal 2008 de pesos ochenta y ocho mil quinientos setenta y cinco con cuarenta y cinco centavos ($88.575,45), suma que resulta de computar las retenciones, percepciones y demás ingresos a cuenta del gravamen como así también el saldo de la declaración jurada –original- oportunamente presentada, y la obligación de ingresar en concepto de intereses resarcitorios previstos en el 37 de la ley 11.683 la suma de pesos ciento ochenta y tres mil setecientos sesenta y cuatro con cincuenta y tres centavos ($183.764,53), haciendo reserva de la aplicación de sanciones administrativas en los términos del art. 20 de la ley 24.769 y sus modificaciones.

(ii) **N° 246/2015 (DV DEOA)** de fecha 06/07/2015, por la que se impugnan las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/2006 a 06/2012, ambos inclusive, resultando un ajuste de pesos dos millones ochenta y cinco mil cuatrocientos cincuenta y tres con cincuenta y seis centavos ($2.085.453,56) por lo que se determinan de oficio los débitos fiscales y los créditos fiscales, estableciéndose un nuevo saldo a favor de la responsable, tanto del primer como del segundo párrafo del art. 24 de la ley de IVA.

(iii) **N° 247/2015 (DV DEOA)** de fecha 06/07/2015, en la que se determina de oficio un ajuste en el impuesto a las ganancias art. 37 salidas no documentadas fijando el monto imponible en la suma total de pesos doscientos cuarenta y ocho mil cuatrocientos uno con treinta y un centavos ($248.401,31), por las erogaciones vinculadas con el proveedor OLEAGINOSA PAMPEANA S.A., en los meses 05/2008 y 06/2008, determinando una obligación de pesos ochenta y seis mil novecientos cuarenta con cuarenta y seis centavos ($86.940,46) en concepto de impuesto a las salidas no documentadas y la obligación de ingresar en concepto de intereses resarcitorios previstos en el 37 de la ley 11.683 la suma de pesos ciento noventa y cinco mil quinientos siete con ochenta centavos ($195.507,80), haciendo reserva de la aplicación de sanciones administrativas en los términos del art. 20 de la ley 24.769 y sus modificaciones.

(iv) N° **4/2020 (DV DEOA)** de fecha 24/01/2020 mediante la cual se resuelve aplicar una multa en los términos de los art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998) por la suma de pesos doscientos sesenta y cinco mil setecientos veintiséis con treinta y cinco centavos ($265.726,35) equivalente a tres (3) veces el impuesto a las ganancias evadido por el período fiscal 2008.

(v) N° **5/2020 (DV DEOA)** de fecha 24/01/2020 mediante la cual se resuelve aplicar una multa en los términos de los art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998) por la suma de pesos doscientos sesenta mil ochocientos veinte y uno con treinta y ocho centavos ($260.821,38) equivalente a tres (3) veces el impuesto a las ganancias salidas no documentadas evadido por los pagos efectuados en los meses 05/2008 y 06/2008.

Previo a exponer los agravios presentados por la recurrente, corresponde indicar que las determinaciones de oficio que se apelan tienen su origen en el Oficio de fecha 16/03/2012 en el cual la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario N°2 ordena al organismo fiscal realizar el informe prescripto por el art. 18 de la ley 24.769 con relación a los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a las salidas no documentadas respecto de los períodos 2007 (10/2006 a 09/2007) y 2008 (10/2007 a 09/2008) en el marco de la Causa N°23.282/2012 - Expte. N°277/2012, acumulada a la causa N°1509/2013.

Que como consecuencia de las tareas de verificación el organismo observó que la recurrente durante los meses de octubre de 2006 a junio de 2012, registró compras, gastos y créditos fiscales vinculados a operaciones concertadas con una serie de contribuyentes apócrifos, o que lo habrían estado, en general por carecer de capacidad operativa o por irregularidades en la cadena de comercialización.

A efectos de circunscribir lo controvertido en autos, corresponde indicar que, por la primera de las resoluciones enunciadas se impugnan las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2008 y 2009, por considerar no deducibles los costos y/o gastos provenientes de las operaciones celebradas con el proveedor OLEAGINOSA PAMPEANA S.A., incurridos en los meses

04/2008, 05/2008 y 06/2009 por entenderlos provenientes de facturación apócrifa.

Cabe señalar que, si bien en la “vista determinativa” oportunamente corrida los proveedores cuestionados fueron 43, a partir del escrito de defensa presentado, de la documentación acompañada y de la prueba producida, el organismo fiscal resolvió dejar sin efecto el ajuste respecto de 42 proveedores y continuar con la determinación de oficio únicamente respecto de uno de ellos: OLEAGINOSA PAMPEANA S.A.

Ello así con sustento en que la totalidad de las operaciones involucradas en el ajuste impulsado en la vista conferida fue reconocida por al menos uno de los terceros intervinientes en las mismas (agentes intermediarios, corredores, entregadores, etc.) excepto en el caso de las operaciones celebradas con el proveedor OLEAGINOSA PAMPEANA S.A., -compras que fueron efectuadas en forma directa-. Es decir, se trató de operaciones celebradas sin la intervención de ningún auxiliar de comercio de granos -que actuara de forma independiente del resto de las partes involucradas-, situación que sumada a: i) la falta de localización de la empresa, ii) al incumplimiento tributario, iii) a la exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos y, iv) a que no quedó demostrada la existencia física de los granos transados, condujo al organismo fiscal a inferir la falsedad acerca de la existencia de las operaciones declaradas.

Por la segunda de las resoluciones citadas el Fisco determinó un ajuste en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 10/2006 a 06/2012 que implicó una disminución del saldo a favor del responsable, por considerar que aunque los documentos que sustentaron las operaciones observadas fueran extrínsecamente correctos -requisito que es necesario pero no suficiente- se observó que la recurrente registró compras, gastos y créditos fiscales vinculados a operaciones concertadas con: AGRO MIEL S.A., AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A., AGROPECUARIA SANTO DOMINGO S.A., BITENCA S.A., BRAQUIN S.A., CABRAL SANTIAGO DANIEL, CAMPOS DEL MERCOSUR S.R.L., CEREALES Y PASTURAS S.R.L., CHIPRE S.A., CIA VICTOR NELO, COOPERATIVA AGROPECUARIA DE TIMBUES, LTDA, CORRETAJES GROUP S.A., DERMECHCOFF ADRIAN ALBERTO, DF CEREALES Y ASOCIADOS S.A., DILE S.A., ESTABLECIMIENTO LA TRANQUERA S.R.L., GRANERO JORGE MARIO, GRANERO DEL SUR S.A., GRUPO CAMPOS VERDES S.A., SUCESIÓN DE HANRAU MIGUEL,JH S.R.L., LELICA S.A., LOPEZ MARCELINO ROBERTO, MAQUINARIAS MY F S.R.L., MENGHI CARLOS ALBERTO, MONTES DE OCA CEREALES S.R.L., NORTE CEREALES S.R.L., NUEVO ANTEPUERTO S.A., OLEAGINOSA PAMPEANA S.A., PIGNATTA ARACELLI LEONOR, PRONSA S.A., RACCA JAVIER ANTONIO, SABATINI NICOLAS MIGUEL, SALINAS RAUL OSCAR, SALVAGGIO NESTOR OSCAR, SIECSA S.A. (EX SOL PAMPA S.R.L.), SILVA CARLOS ALBERTO, SILVA JUAN PABLO, STELLA MARYS CEREALES S.A., TENTAK, S.A., TORRES, LUIS ALBERTO, TRIPLE EFE S.A., los cuales en su mayoría se encontraban incluidos en la base de contribuyentes apócrifos, o lo habrían estado, en general por carecer de capacidad operativa, ser prestanombres o por irregularidades en la cadena de comercialización, lo que llevó al Fisco a concluir que existen indicios precisos, graves y concordantes que permiten inferir el carácter de apócrifo, por cuanto los hechos o actos que los mismos representan no habrían tenido su correspondencia con la realidad fáctica de las operaciones.

En tanto que en la tercera de las resoluciones citadas, el organismo fiscal determinó de oficio el impuesto a las ganancias art. 37 -salidas no documentadas- por los períodos fiscales 05 y 06 del 2008, respecto de los pagos al proveedor: OLEAGINOSA PAMPEANA S.A. en virtud de considerar que del análisis efectuado

y de los antecedentes colectados hasta dicha fecha se encontraban reunidos los elementos de prueba suficientes que permiten inferir la inexistencia de las operaciones observadas así como también de los cereales involucrados.

II. Por su parte, la recurrente refiere que la firma es una compañía de larga trayectoria en los mercados nacionales e internacionales, que se dedica entre otras actividades al negocio de cereales, oleaginosas, semillas y nutrientes. Resalta que una importante división de sus negocios y que hace al objeto de este reclamo puntual lo constituye la actividad de producción y exportación de distintos tipos de aceites (de soja, girasol, etc.) así como la comercialización de granos.

Puntualiza que, con respecto al negocio de aceites y granos, no solo desarrolla directamente la actividad, sino que adquiere parte de los bienes de terceros, sean éstos los productores primarios, o bien de otros intermediarios en la cadena de comercialización de dichos bienes; y siempre y cuando cumplan con los requisitos de calidad para la colocación de los productos en el mercado internacional.

Argumenta que no tiene deber alguno de averiguar sobre la capacidad económica de sus proveedores previo a la realización de las operaciones. Ello así toda vez que por las características del comercio de granos existen otros agentes y operadores (corredores, entregadores, Bolsas), que conforman el sistema de Control Fiscal del Comercio de Granos, regulado por la resolución general 1394/2002, que precisamente se instauró para garantizar el control de la evasión en el sector y dar garantía a los compradores de buena fe que cumplieran con sus exigentes requisitos.

Manifiesta que siempre verifica que cada proveedor se encuentre no solo en condiciones materiales de proveer el mejor producto, sino que aquél dé cumplimiento a todas las formalidades fiscales necesaria para realizar una operación de compra y venta. Y agrega que va de suyo que en todos y cada uno de los casos las operaciones, así como la contratación del servicio de transporte, son operaciones genuinas, reales, existentes, tendientes a obtener, mantener, y acrecentar los ingresos por los que se abonó un precio y se recibió un bien o contraprestación.

Aclara respecto a la compra de granos, que cada una de las compras realizadas quedó debidamente acreditada, no sólo mediante el respectivo pago, sino también con la recepción de la mercadería, lo que se acreditó en cada una de las cartas de porte y/o remitos denunciados en el expediente, y puestas a disposición del fisco en la etapa administrativa. Asimismo, que tales compras se encuentran asentadas en los registros contables y otros comprobantes relevantes como “tickets balanzas” emitidos al momento de la recepción, donde surge la actuación de un entregador representante del vendedor, y el contrato de la operación registrado en la Bolsa de Cereales.

Se agravia de la pretensión fiscal pues asegura que el organismo fiscal sustenta el ajuste en las anomalías que detectó en los sujetos observados y que resultan ajenas al control de la empresa. Sostiene que las resoluciones impugnadas se limitan a destacar las irregularidades detectadas sin ponderar cuestiones que surgen de las actuaciones administrativas como por ejemplo que la firma canceló los pagos de las operaciones mediante depósitos en las cuentas bancarias por transferencia electrónica, que dio cumplimiento con la resolución general 2300/2007, a la validez de la facturación y la verificación de la existencia de la operatoria (el cereal y su transporte). Agrega que el Fisco tampoco analizó la capacidad

operativa de la firma ni merituó los extremos considerados por el perito contador en el informe rendido en el expediente administrativo que sirve de antecedente a las presentes actuaciones.

Concluye que las resoluciones apeladas se sustentan en un análisis parcial de los hechos y desconocen la ausencia de responsabilidad por parte de la empresa con respecto a los incumplimientos de terceros, en el caso, los proveedores con los que operó y que resultaron impugnados en las determinaciones de oficio en crisis. A ello, agrega que los proveedores observados en su mayoría fueron incluidos en la base E-APOC del organismo con posterioridad a la concertación de las operaciones, razón por la cual hace hincapié en la improcedencia de endilgar a la empresa responsabilidad sobre tal extremo.

Insiste en que la sociedad actuó de buena fe al momento de concretar las operaciones, resultando insuficiente la impugnación que realiza la administración tributaria sobre la base de presunciones que carecen de fuerza probatoria necesaria para avalar la tesis fiscal. Reitera que, los actos apelados solo consignan diversas consideraciones que no logran enervar la procedencia del accionar de la empresa y que resultan ajenas a su contralor. Considera que, al no poder contar el Fisco Nacional con elementos ciertos y concordantes que acrediten sus dichos, se vale de interpretaciones propias de que no se encuentra acreditada la existencia de las operaciones cuando existen muchos otros indicios que dan cuenta de que estos proveedores -más allá de su cumplimiento fiscal- operaban en el mercado autorizado por el propio organismo.

Cita jurisprudencia, acompaña prueba documental y ofrece pruebas pericial contable e informativa. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

III. Que a fs. 408/427, 974/997, 1800/1818, 2549/2559 y 2765/2782 la representación fiscal contesta cada uno de los recursos.

Por las razones de hecho y de derecho que invoca, ratifica las determinaciones de oficio requiriendo su confirmación, con costas al apelante. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa y se opone a las probanzas ofrecidas por la actora.

Que a fs. 1824, se agrega sentencia del Tribunal que decide acumular los Exptes. N°44.419-I y 44.423-I al que lleva el N°44.414, en tanto que a fs. 2569 se agrega sentencia del Tribunal en pleno que decide acumular el Expte. N° EX-2020-11860686-APN- SGAI#TFN al que lleva el N° 44.414-I. Por último, a fs. 2809 se agrega sentencia del Tribunal que decide acumular el Expte. N° EX-2020-11865336-APN-SGAI#TFN al que lleva el N° 44.414-I.

Que a fs. 1902 se dispone la apertura a prueba, haciéndose lugar a la producción de la prueba pericial contable a cuyo efecto se designa a los contadores Fernando Emmanuel García y Juan Ignacio Estevez a fin de que acepten sus cargos y presenten y produzcan conjuntamente su informe a tenor de los puntos de pericia indicados a fs. 393vta./394, fs. 954vta./955 y fs. 1775vta./1776. Asimismo, y conforme lo solicitado por la recurrente se resuelve que producida que sea la pericia contable se proveerá en relación a la prueba de informes propuesta por la actora.

Que a fs. 1909/2350 se agrega el dictamen pericial contable.

Que a fs. 2833/2841 la recurrente desiste de la producción de la prueba informativa dirigida a los corredores y entregadores y a las Bolsas de Cereales.

Que a fs. 2850 se resuelve rechazar: 1) la prueba informativa dirigida a la AFIP punto 4) apartado i) incisos a) y c) por no versar sobre hechos controvertidos e incisos b), d) y e) por resultar inconducentes; 2) Rechazar la prueba informativa dirigida a los Bancos intervinientes, punto 4) apartado ii) incisos a) y b) por no versar sobre hechos controvertidos; 3) Rechazar la prueba informativa dirigida a los Escribanos intervinientes, punto 4) apartado iv) inciso a) por resultar inconducentes.

Que a fs. 2855 se tiene por desistida a la actora de la producción de la prueba informativa ofrecida en el punto (i) del acápite IV del escrito de apelación de fs. 1701 de autos que fuera oportunamente ordenada y se clausura el periodo probatorio.

Seguidamente, a fs. 2893 se ponen las actuaciones a disposición de las partes para que en el término de diez (10 días) produzcan sus respectivos alegatos, haciendo uso de su derecho la parte actora a fs. 2898/2911 y el Fisco Nacional a fs. 2912/2917vta.

Finalmente, a fs. 2918 se ponen los autos para el dictado de sentencia.

IV. Que visto el estado de la causa, corresponde entonces comenzar por dar tratamiento a la cuestión previa introducida por la recurrente, debiendo este Tribunal examinar si la acción del Fisco Nacional para determinar los impuestos se encontraba prescripta al momento del dictado de las resoluciones en crisis.

A dicho efecto, cabe sintetizar ciertas cuestiones relevantes que deben ser tenidas en consideración a efectos del análisis de la materia debatida en autos:

A- ***Los ajustes e impuestos que se reclaman:***

i. ***Impuesto a las ganancias período fiscal 2008 y 2009.*** En el caso del impuesto determinado correspondiente al Impuesto a las Ganancias, por tratarse de una persona jurídica con cierre de ejercicio en el mes de septiembre de cada año, para el período fiscal 2008, el cómputo del término prescriptivo se inicia el 01/01/2010 (art. 57, ley 11.683), en tanto que en el caso del periodo fiscal 2009 inicia el 01/01/2011.
ii. ***Impuesto a las salidas no documentadas***. En el caso del impuesto a las ganancias – salidas no documentadas períodos 05/2008 y 06/2008, se inicia el cómputo del término prescriptivo el 01/01/2009.
iii. ***IVA.*** En tanto que, en el caso del IVA, los períodos fiscales comprendidos son 12/2006 a 06/2012, iniciándose el cómputo del término prescriptivo el 01/01/2008 para los períodos fiscales 12/2006 a 11/2007; el 01/01/2009 para los períodos 12/2007 a 11/2008 y así sucesivamente.

B – ***Efectos suspensivos. Situaciones aplicables***.

Asimismo, cabe resumir las causales suspensivas verificadas en las presentes actuaciones que ameritan ser sintéticamente reseñadas:

i. **Ley 26.476**. El 24/12/2008 el Congreso de la Nación sancionó la ley 26.476, que en su artículo 44

dispuso la suspensión por un año del curso de la prescripción, computada desde su publicación en el boletín oficial.

ii. **Ley 26.860**. El 03/06/2013 el Congreso de la Nación sancionó la ley 26.860, que en su artículo 17 dispuso la suspensión por un año del curso de la prescripción, computada desde su publicación en el boletín oficial.

iii. **Denuncia Penal.** El 16/03/2012, en el marco de la Causa N°23.282/2012 (Expte. 277/2012) caratulada *"Nidera S.A. s/Infracción Ley N°24.769"*, el Fiscal de la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario N°2, solicitó realizar el informe prescripto por el art. 18 de la ley 24.769, con relación a los impuestos: al valor agregado, a las ganancias y a las salidas no documentadas, respecto de los períodos 2007 (de acuerdo a la fecha de cierre de ejercicio períodos 10/2006 a 09/2007) y 2008 (10/2007 a 09/2008).

iv. **Sentencia penal.** El 01/08/2016, el Juez de grado dispuso archivar las actuaciones atento que los hechos investigados no encuadraban en la figura legal (art. 213, inc. d) del CPPN), sentencia que quedó firme el 02/08/2016.

C – Los actos administrativos apelados.

i. Resoluciones determinativas de impuesto. El organismo fiscal emitió el **07/06/2015** las Resoluciones N° 245, 246 y 247/2015, que determinan los impuestos mencionados *ut supra* y que se apelan en los presentes autos.

ii. Resoluciones determinativas de sanciones. Con fecha **20/01/2020**, fueron emitidas las Resoluciones N°4 y 5/2020 por las cuales se aplican las multas previstas en los art. 46 y 47 inc. b) de la ley procedimental.

Sentado lo que antecede, cabe analizar si asiste razón a la recurrente en cuanto a los planteos de prescripción formulados.

Que en primer término cabe referirse a la suspensión general de la prescripción contenida en las leyes 26.476 y 26.860, a los fines de determinar su operatividad en el caso bajo análisis.

Que tanto el artículo 44 de la ley 26.476 como el artículo 17 de la ley 26.860 disponen: *"Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"*.

A la luz de lo transcripto, cabe anticipar que el agravio genérico introducido por la apelante -según el cual resultaría inaplicable a su caso lo previsto en los transcriptos artículos 44 y 17- no puede prosperar.

Ello así, por cuanto la postura asumida por la recurrente en torno al alcance de la expresión "con carácter general" no es aquí compartida, en virtud de que el texto legal que nos ocupa es, indudablemente, de una claridad meridiana. Como es sabido, cuando una norma es clara en su formulación y sus alcances no ofrecen inconvenientes interpretativos, no cabe sino su directa aplicación (Fallos 308:1745; 320:2145).

En efecto, invocar inopinadamente un supuesto espíritu de la ley absolutamente contrapuesto con su texto

-como lo propone el apelante- con el fin de llevar a cabo una innecesaria interpretación de la norma cuando su sentido y alcance no ofrecen dudas, no podría considerarse fundamento para un agravio atendible.

Al respecto, tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la primera fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas) sin que quepa a los jueces sustituir a aquél, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700); que las leyes deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplean sin molestar su significado específico (Fallos 295:376), máxime cuando aquel concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente (Fallos 295:376).

Acerca de esto último, cabría adicionar que la cuestión que aquí se debate ya ha merecido tratamiento por parte del Máximo Tribunal, en ocasión de establecerse similares alcances para la ley 23.495 del año 1987 -que instauró un régimen de normalización impositiva y cuyo artículo 49 establecía que se suspendía "con carácter general por el término de un (1) año, el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"- resolviéndose que la suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo transcripto alcanzaba a la generalidad de los contribuyentes, toda vez que no se había establecido vinculación exclusiva entre la suspensión y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria (Fallos 314:1656).

Vale destacar que dicho criterio fue ratificado por el mismo tribunal in re "AFIP-DGI c/Paredes Cereales Sociedad Anónima s/recurso extraordinario" del 15/10/2015 –adhiriendo al dictamen de la Procuración General de la Nación del 29/05/2015–, en donde, con relación al artículo 44 de la ley 26.476 -análogo al que aquí incumbe-, se pronunció por la aplicación literal del precepto.

Ello así, cabe concluir que la suspensión bajo análisis resulta plenamente aplicable al presente caso, por ser aquella de carácter general, no siendo condición para ello que el contribuyente hubiera adherido al régimen de regularización contenido en la ley.

Bajo esa liminar premisa y a los fines de resolver la excepción planteada, incumbe exponer el cómputo de la prescripción según el criterio establecido en las consideraciones que preceden, en cada uno de los casos que se discuten en estas actuaciones:

i. *Impuesto a las ganancias*

Respecto del período 2008, cuyo vencimiento para la presentación de la declaración jurada se produjo el 07/02/2009, el 01/01/2010 se inició el cómputo del término de la prescripción el cual fue suspendido el 03/06/2013 en razón de la publicación en el Boletín Oficial de la ley 26.860 que en su artículo 17 dispuso para todos los contribuyentes un año de suspensión de los plazos en curso. Es decir que hasta operada la citada suspensión, habían transcurrido TRES (3) años, SEIS (6) meses y TRES (3) días del término previsto en el artículo 57 de la ley 11.683.

Reanudado el plazo, ocurre que el 06/07/2015 se dictaron las resoluciones determinativas de oficio cuyas apelaciones se encuentran a resolver en las presentes actuaciones, habiendo transcurrido hasta entonces cuatro (4) años y siete (7) meses y dos días del plazo prescriptivo de cinco años establecido en la ley de rito.

En tanto que en el caso del período 2009, cuyo vencimiento se produjo el 07/02/2010, el inicio del cómputo se produjo el 01/01/2011.

Del análisis expuesto se colige que al 06/07/2015, fecha del dictado de las resoluciones que se impugnan, las acciones y poderes del Fisco para determinar de oficio el impuesto se encontraban expeditas.

i. *Impuesto a las salidas no documentadas*

En este caso los períodos involucrados en el ajuste son 05/2008 y 06/2008, cuyo cómputo del término prescriptivo se inició el 01/01/2009 (art. 57, ley 11.683), por lo cual considerando la suspensión prevista por la ley 26.860, al momento del dictado de la resolución determinativa de oficio 06/07/2015, las acciones y poderes del Fisco para determinar de oficio el impuesto se encontraban expeditas.

i. *Impuesto al valor agregado*

Tal como fuera detallado anteriormente los períodos fiscales comprendidos en el ajuste son: 12/2006 a 06/2012, iniciándose el cómputo del término prescriptivo el 01/01/2008 para los períodos fiscales 12/2006 a 11/2007, en tanto que para los períodos 12/2007 a 11/2008, el cómputo inicia el 01/01/2009 (art. 57, ley 11.683) y así sucesivamente, por lo cual considerando la suspensión prevista por las leyes N°26.476 para el caso de los períodos fiscales 12/2006 a 11/2007 y N°26.860, para todos los períodos en cuestión, ya analizadas, al momento del dictado de la resolución determinativa de oficio 06/07/2015, las acciones y poderes del Fisco para determinar de oficio el impuesto se encontraban expeditas.

V. Que seguidamente corresponde adentramos en el análisis de la cuestión de fondo traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal.

Que si bien las distintas resoluciones en crisis tienen un origen común -la impugnación de proveedores presuntamente apócrifos- corresponden a impuestos diferentes por lo que cabe referirse a cada uno de ellos separadamente a efectos de un mejor abordaje de cada caso, no obstante lo cual deviene necesario exponer primeramente los aspectos sobresalientes de la investigación fiscal que le sirve de antecedente.

I. *i) Impugnación costo en el impuesto a las ganancias – Salidas no documentadas*

Que -según surge de la resolución apelada y del legajo de auditoría del proveedor, todo lo cual forma parte de los antecedentes administrativos de la causa a los que corresponde remitirnos en mérito a la brevedad- se detectaron serias irregularidades e inconsistencias como consecuencia de lo cual el proveedor Oleaginosa Pampeana S.A. fue caracterizado como apócrifo.

Entre las aludidas inconsistencias, cabe resaltar las siguientes:

- Registro Fiscal de Operadores de Granos: es excluido con fecha 07/07/2008, por inconducta fiscal

- IVA: las presentaciones realizadas durante los períodos 02/2007 a 12/2007, consignan en su mayoría saldos a favor de la contribuyente, en tanto que las primeras de ellas no arrojan saldo a favor de ninguna de las partes,

- registra operaciones en el período comprendido entre el 16/04/2008 y 04/06/2009,

- en el impuesto a las ganancias registra presentaciones en los períodos 2007 y 2008 no consignando en ningún caso saldo a favor del fisco,

- no consta que posea nómina salarial, no se encuentra registrado como empleador en el Régimen Nacional de la Seguridad Social y, en consecuencia, no declara empleados en relación de dependencia,

- si bien consta que era titular de varios automotores en dichos períodos, los mismos fueron vendidos, el último de ellos en el año 2010, no figurando como titular de ningún otro bien registrable

- Base E-apoc: fecha de detección 15/09/2010, fue incluido en la base por carecer de capacidad económica.

Asimismo, el Fisco manifiesta que en el marco de las tareas de verificación se confeccionó con fecha 10/05/2010 un requerimiento, que fue notificado en el domicilio fiscal en los términos del art. 100 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998), el cual no fue cumplimentado por la empresa. Agrega, que dicho requerimiento fue reiterado el día 10/06/2010, debiendo ser fijado en la puerta del domicilio por no haber podido localizar a responsable alguno de la firma dispuesto a recibirlo, el cual se destaca, tampoco fue respondido.

Por otra parte, resalta que en el caso de OLEAGINOSA PAMPEANA S.A. las compras se efectuaron de forma directa, es decir sin la intervención de ningún auxiliar de comercio de granos, que actuara en forma independiente del resto de las partes involucradas, lo cual puede constatarse en las cartas de porte involucradas.

Cabe señalar que en el Informe de Fiscalización correspondiente a la O.I. 472.126, de fecha 10/09/2010, se indica que el proveedor en cuestión había solicitado en el curso del año 2008, la cantidad de 2970 cartas de porte por el inciso “A”, de las cuales se le concedieron 2000, que autoriza a la empresa a movilizar 60.000 toneladas de grano, en tanto que en el año 2009 la solicitud fue de 1290, permitiéndole maniobrar 38.700 toneladas de granos.

Explica en el citado informe de fiscalización que el mencionado inciso responde a la comercialización primaria de granos como productor, por lo que si el grano comercializado fuera soja, calculando un rinde promedio de 3 toneladas por hectárea la contribuyente necesitaría la cantidad de nueve mil hectáreas (9.000 ha) para haber podido desarrollar su producción 2008/2009 de dos mil setecientas cincuenta y ocho toneladas (2.758 tn) y de tratarse de maíz requeriría 174 ha., en tanto que solo ha informado el arriendo de 100 ha, sin poseer por otra parte campos propios de la firma o de sus integrantes que permitiera el desarrollo de la actividad.

Señalan los fiscalizadores actuantes bajo el título “otros datos de importancia” que la dueña del campo –Sra. María de la Paz Fernández-, a la que la firma Oleaginosa Pampeana S.A. declara arrendarle 100 ha. -

según información que surge de la base de datos AFIP-, posee un campo en la provincia de La Pampa, sito en la localidad de Toay, que cuenta con una superficie de 13,16 ha. Esta última circunstancia indicaría una clara inconsistencia con lo informado por el referido productor, además de la evidente imposibilidad de la firma de desarrollar la actividad en la mencionada superficie en función de los volúmenes de producción que surgen de la documentación analizada.

De este modo al no quedar demostrada la existencia física de los granos transados ni que la pretendida contraprestación por parte de la citada firma haya sido verdadera y ni siquiera posible, no resultaría procedente la deducción de los montos computados en los balances impositivos en concepto de costos y/o gastos referidos al supuesto proveedor.

Sentado ello cabe examinar si se comprueban los indicios graves, precisos y concordantes que en el entendimiento del organismo fiscal imprimen serios reparos respecto de la validez de las operaciones y la capacidad económica del proveedor en cuestión.

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.

En efecto, 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 destinado a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por el fisco y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por ésta última.

De no ser así, aun cuando acreditase la mera existencia física de los proveedores impugnados, no se podría aseverar que la autodeterminación practicada por el contribuyente es conteste con las operaciones efectivamente realizadas.

Del análisis de la prueba documental aportada por la recurrente en oportunidad de la deducción del recurso de apelación –Anexo IV –Legajo del Proveedor “Oleaginosa Pampeana S.A. “, fs. 271 a 375, se observan inconsistencias relevantes, sin perjuicio de encontrarse incompleta la documentación aportada por lo que no se puede verificar el respaldo de todas las operaciones en crisis.

En efecto, seguidamente se detallan las cuestiones que se advierten:

1. **Operaciones 2009.** No se adjunta documentación alguna que respalde dos facturas (N°0001-09993588 y 0001-09993589) de las supuestas operaciones de compra de granos correspondientes al mes de junio de 2009.

2. **Pagos.** No se encuentran canceladas la totalidad de las facturas en cuestión; ello así toda vez que las facturas observadas totalizan la suma de pesos $348.894,67, correspondiendo la suma de $287.867,62 a facturas de abril y mayo de 2008 y la suma de $ 61.027,05 a facturas de junio de 2009. Sin embargo, de las constancias acompañadas a fs. 348/353 y de lo consignado por los peritos en su Informe, fs. 2042/2043, se verifica la cancelación de la suma de $276.278,78, que se compone de $248.401,31 transferidos por interbanking -según 5 constancias que se acompañan a fs. 349/353- y $27.877,47 que corresponde a retenciones practicadas de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, según consta en el Cuadro N°3 del Informe Pericial.
3. **Transportistas.** A fs. 354/358 obra respuesta a la "circularización" efectuada por la recurrente a los transportistas de las operaciones en cuestión. En dichas notas los fleteros confirman su participación en diversas operaciones, identificando, en su mayoría, el Contrato, el número de dominio del vehículo, el producto transportado, el CUIT del transportista. Ahora bien, de la confrontación de dichas notas con la información obrante en las "Cartas de Porte" donde también se vuelcan los datos del transportista se verifica que las mismas se encuentran incompletas y en otros casos se detectaron incongruencias que se desarrollarán en el punto siguiente referidos a los "Contratos".
4. **Bolsas de Cereales. Contratos**

Si bien la recurrente se esfuerza por demostrar que posee la documentación correspondiente al circuito de las operaciones que alega permiten justificar la existencia y veracidad de las operaciones, acompañando una suerte de legajo de cada Contrato "Boleto de Compra Venta de Cereales" integrándolo con (i) Facturas: Formularios ONCCA N°1116 B, (ii) "Cartas de Porte", (iii) Pagos y (iv) Circularización, ello no logra alcanzar su cometido. En efecto, tal como se adelantara en el punto anterior, se verifican una serie de inconsistencias que tornan infructuoso tal intento como seguidamente se expone en cada uno de los casos:

-Contrato N Baya N°003005, fecha de concertación 24/04/2008, por el cual se adquieren sesenta y ocho toneladas con setecientos setenta y un kilogramos (68,771) de maíz -fs. 273-, se adjunta una Carta de Porte, con fecha de emisión 18/04/2008, la cual se identifica bajo el número 0001-44423409, donde se consigna como empresa transportista a Sosa José, Camión Patente N°ADP 604 y como chofer a él mismo, CUIT N° 20-21500316-8 y bajo el número 0001-44423405 y como empresa transportista a Daniel Ottaviano, Camión Patente N°WYG 955 y como chofer a él mismo. Si bien ambos transportistas suscriben la nota circularizada, en el caso del Sr. Daniel Ottaviano, las toneladas informadas por el transportista no coinciden con las declaradas en la Carta de Porte. No consta Ticket de Balanza.

-Contrato N Baya N°002971, fecha de concertación 15/04/2008, por el cual se adquieren ochenta y tres toneladas con ciento cuarenta y seis kilogramos (83,146) de maíz -fs. 335-, se adjuntan 3 Cartas de Porte, las cuales se identifican bajo los números 0001-44423406, 0001-44423407 y 0001-44423410, donde se consigna como transportista de las dos primeras, a Guillermo Tejeiro, CUIT N°20-22966649-6, camión patente N°TNA 422, en tanto que en el último caso a la empresa Eusko SRL, camión patente N°FRD 925. No consta Ticket de Balanza.

-Contrato N Baya N°002972, fecha de concertación 15/04/2008, por el cual se adquieren ochenta y tres toneladas con doscientos once kilogramos (83,211) de soja -fs. 319-, se adjunta una Carta de Porte, la que se identifica bajo el número 0001-44423414 y donde se consigna como empresa transportista a Miguel Ferreira, Camión Patente N°WXR 522 y como chofer a Miguel Ferreira, CUIT N° 20-11548177-1. Ahora

bien, en este caso no se acompaña nota del transportista. Por otra parte, se advierte que la Carta de Porte no indica los datos (calle, ruta, localidad, etc.) de la procedencia de la mercadería y tampoco se adjunta Formulario ONCCA –Compra-Venta Liquidación – C1116-B. No consta Ticket de Balanza.

-Contrato N Baya N°002982, fecha de concertación 21/04/2008, por el cual se adquieren sesenta toneladas con cuarenta y tres kilogramos (60,43) de soja -fs. 311-, se adjunta una Carta de Porte, que se identifica bajo el número 0001-44423412, donde se consigna como empresa transportista a Yesica Propatto, Camión Patente N°VCC 730 y como chofer a Jorge Propatto, CUIT N° 20-10989019-8, sin embargo, no consta la nota de circularización del transportista que reconozca y confirme haber realizado el transporte.

-Contrato N Baya N°002991, fecha de concertación 22/04/2008, por el cual se adquieren ciento dieciocho toneladas con setecientos sesenta y nueve kilogramos (118,769) de soja -fs. 286- se adjuntan 5 Cartas de Porte, las cuales se identifican bajo los números 0001-44423428, 0001-44423416, 0001-44423411, 0001-44423403 y 0001-44423401, consignando en cada una de ellas distintos transportistas; sin embargo no consta nota de circularización de ninguno de ellos que reconozca y confirme haber realizado el transporte. Asimismo, se advierten otras inconsistencias toda vez que si bien en el Contrato se consigna la compra de 118,769 de soja, la sumatoria de las supuestas toneladas entregadas según las Cartas de Porte arrojan un total de 154,14, lo cual no es razonable, por cuanto supera aproximadamente en un 30% más de lo establecido en el contrato. Por otra parte, se adjunta un "Recibo Provisorio de Mercadería" N°007274, de fecha 19/04/2008, que identifica como mercadería recibida: "Maíz" -fs. 284-, siendo que el Contrato la operación que se indica es de "soja". Adicionalmente, cabe resaltar que la recurrente agrega como formando parte del Contrato Baya 002991, Formularios ONCCA de COMPRAVENTA LIQUIDACION C1116B N°01-09993588 y 09993589, con fecha de emisión 04/06/2009, fs. 297/298, es decir emitidos más de un año después de concertado el contrato -22/04/2008-, no adjuntando Carta de Porte alguna de dicho momento. Tampoco consta Ticket de Balanza.

Que las numerosas inconsistencias e irregularidades señaladas sumadas a los indicios constatados y referidos por el organismo fiscal refuerzan su posición en cuanto a que las entregas de cereales no pudieron ser efectuadas por OLEAGINOSA PAMPEANA S.A., atento que los elementos probatorios aportados por la actora (indispensables) para lograr desacreditarlas adolecen de graves deficiencias, por lo que no es posible aseverar que aquél que emitió el comprobante sea efectivamente quien produjo y/o entregó el cereal, si al momento de evaluar su entidad y/o capacidad el organismo se encuentra con sujetos que presentan características que tornan evidente que sería imposible que cumplieran con aquellas operaciones.

Por todo lo expuesto, cabe confirmar las resoluciones apeladas tanto en relación con la impugnación de los gastos/costos del impuesto a las ganancias como respecto al impuesto determinado en concepto de salidas no documentadas.

V.ii) IVA. Impugnación del Crédito Fiscal

Entrando al análisis del ajuste en el IVA deviene necesario exponer primeramente los aspectos sobresalientes de la investigación fiscal que sirven de antecedentes, los que tienen origen principalmente

en los siguientes dos procesos penales, a saber:

1. "SRIO. AV. INF. LEY 24.769 (IMP. MIRTO, GUSTAVO DANIEL Y OTROS" tramitada en el Juzgado Federal N°4 de Rosario donde el 13/07/2012 se emitió un oficio judicial en el marco de la causa y se solicitó al Organismo Fiscal que "[ ] *emita las correspondientes determinaciones de oficio en los términos del art. 18 de la ley 24.769, en relación a la denuncia obrante a fs. 16/48 de autos respecto de las personas jurídicas que figuran en el Anexo que se acompaña al presente, por la posible evasión total o parcial del impuesto al valor agregado, impuesto a las ganancias, salidas no documentadas e impuesto sobre los créditos y débitos bancarios por los períodos fiscales 2008 hasta la actualidad*." (fojas 9 a 43 del Cuerpo Oficios Judiciales) encontrándose dentro del pedido de emisión de resolución determinativa de oficio, la firma NIDERA S.A.
2. "N.N. – Contribuyente NIDERA S.A. s/evasión tributaria simple" donde el área fiscalizadora informa que "En el marco de la Causa N°1705 (int. 1273) " N.N. – Contribuyente NIDERA S.A. s/evasión tributaria simple" – tramitada en el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N°1 – Secretaría Única, se llevaron adelante tareas de verificación referidas a proveedores de la rubrada a fin de confeccionar el informe previsto por el art. 18 de la ley 24.769, el cual comprendía el impuesto a las ganancias del período fiscal 2007 e impuesto a las ganancias – salidas no documentadas de los periodos 2006 y 2007, señalando luego que la determinación de diferencias se efectuó en el marco de la O.I. N°588.975, a través de la cual se impugnaron operaciones celebradas entre la rubrada y proveedores observados por el Organismo recaudador, entre ellas, aquellas efectuadas con CAMPOS DEL MERCOSUR S.R.L. en el ejercicio 2007.

Que ello así, según surge de la resolución apelada (*vide* fs. 1013/1056 de los presentes autos) la determinación correspondiente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales mensuales octubre de 2006 a junio de 2012 –ambos inclusive-.

Que en virtud de lo precedentemente expuesto y a consecuencia de las tareas de verificación desarrolladas por el organismo fiscal, se observó que la rubrada durante los meses de octubre de 2006 a junio de 2012 (ambos inclusive) ha declarado operaciones con proveedores presuntamente apócrifos: AGRO MIEL S.A., AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A., AGROPECUARIA SANTO DOMINGO S.A., BITENCA S.A., BRAQUIN S.A., CABRAL SANTIAGO DANIEL, CAMPOS DEL MERCOSUR S.R.L., CEREALES Y PASTURAS S.R.L., CHIPRE S.A., CIA VICTOR NELO, COOPERATIVA AGROPECUARIA DE TIMBUES, LTDA, CORRETAJES GROUP S.A., DERMECHCOFF ADRIAN ALBERTO, DF CEREALES Y ASOCIADOS S.A., DILE S.A., ESTABLECIMIENTO LA TRANQUERA S.R.L., GRANERO JORGE MARIO, GRANERO DEL SUR S.A., GRUPO CAMPOS VERDES S.A., SUCESIÓN DE HANRAU MIGUEL,JH S.R.L., LELICA S.A., LOPEZ MARCELINO ROBERTO, MAQUINARIAS MY F S.R.L., MENGHI CARLOS ALBERTO, MONTES DE OCA CEREALES S.R.L., NORTE CEREALES S.R.L., NUEVO ANTEPUERTO S.A., OLEAGINOSA PAMPEANA S.A., PIGNATTA ARACELLI LEONOR, PRONSA S.A., RACCA JAVIER ANTONIO, SABATINI NICOLAS MIGUEL, SALINAS RAUL OSCAR, SALVAGGIO NESTOR OSCAR, SIECSA S.A. (EX SOL PAMPA S.R.L.), SILVA CARLOS ALBERTO, SILVA JUAN PABLO, STELLA MARYS CEREALES S.A., TENTAK, S.A., TORRES, LUIS ALBERTO, TRIPLE EFE S.A, los que solo tendrían una "existencia formal", encontrándose incluidos en la base de contribuyentes apócrifos, en general por carecer de capacidad operativa entre otras condiciones; ello a partir de la investigación realizada por las

diferentes Direcciones Regionales – tanto del interior como Metropolitanas- pertenecientes al Organismo, y del área fiscalizadora de la Dirección Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales, dando lugar a la impugnación en los períodos fiscales mensuales octubre 2006 a junio de 2012 – ambos inclusive-, de los créditos fiscales involucrados en tales operaciones, computados por la empresa en las respectivas liquidaciones del tributo en cuestión.

Señala el Fisco que resulta irrelevante e inoficioso en el desarrollo de la presente causa, el resultado obtenido a partir de las circularizaciones practicadas por la recurrente que fueron aportadas como prueba, ya que las mismas tuvieron como finalidad reunir una serie de indicios que en su caso, permitirían al fisco aplicar la presunción prevista en el art. 38 de la ley del impuesto a las ganancias y en el quinto párrafo del art. 55 de su decreto reglamentario, esto es, que las erogaciones practicadas hayan tenido su contraprestación en la provisión de bienes y/o servicios; pero de ningún modo, permiten validar la efectiva participación de los pretendidos proveedores en la ocurrencia de tales operaciones, circunstancia que denota una figura carente de aptitud para generar crédito fiscal, motivo por el cual no logran enervar los cargos formulados.

Que ello es así en tanto que, cuando el vendedor es ficticio y/o apócrifo, como principio general corresponde la impugnación del crédito fiscal del impuesto al valor agregado del adquirente, toda vez que si bien la mercadería podría existir, la documentación que respalda la operación no refleja la realidad económica de la misma, al oponer como vendedor a un sujeto distinto del que en realidad efectuó la enajenación.

Asimismo, resalta que es importante destacar que, aunque los documentos que sustentan las operaciones observadas sean extrínsecamente correctos -requisito necesario pero no suficiente-, ellos no reflejan obligatoriamente la existencia de una operación real, ya sea porque esta no existió o se asume confusa razón suficiente para que el organismo pueda impugnar la veracidad de la operación y consecuentemente el instrumento ficticiamente emitido como soporte documental de esa manipulación.

Es por ello que la tenencia de facturas, aún cumpliendo los formalismos de la ley, no bastan para acreditar la existencia de las operaciones objetadas ya que de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos surgen elementos fidedignos que permiten sustentar una conclusión contraria a la validez de los referidos comprobantes y de los cuales se da cuenta en la presente resolución.

Un número considerable de los proveedores detallados se encuentra incluido en la base E-APOC de la AFIP bajo las condiciones: “sin capacidad económica”, “usina de única actividad venta de facturas”, “con irregularidades en la cadena de comercialización”, “desconocido por sus titulares y/o responsables” y “prestanombres”.

En razón de lo merituado y haciendo hincapié en lo copioso de los informes, legajos de investigación y la auditoría practicada, se procedió a la impugnación de las declaraciones juradas del IVA de los periodos fiscales 10/2006 a 06/2012, considerando que resultaba improcedente el cómputo de los créditos fiscales por provenir de operaciones con proveedores apócrifos, lo cual se tradujo en la disminución de los saldos a favor de la contribuyente.

El análisis de las verificaciones llevadas a cabo por el Organismo fiscal, a efectos de determinar la

existencia y capacidad de los proveedores en cuestión da cuenta de las inconsistencias e irregularidades que seguidamente se detallan:

1. AGRO MIEL S.A. - Operaciones entre el 10/03/2008 y el 27/07/2009

Presenta acreditaciones bancarias que no se condicen con su capacidad económica ni financiera. En efecto, se indica que registra acreditaciones bancarias en los períodos 2008 y 2009 por $56.690.492,00 y $23.926.828,00 que resultan muy superiores a las ventas de dichos períodos que fueron de $1.385.822,68 para el período 2008 y de $1.460.842,83 en el período 2009 por lo que no hay relación entre sus acreditaciones y su giro de negocios. No figura como titular de ningún bien registrable. Las presentaciones de las declaraciones juradas de IVA durante los períodos 10/2002 a 04/2013 consignan en su mayoría saldos a favor de la contribuyente, no arrojando las primeras de ellas saldo a favor en ninguna de las partes. En el período 07/2008 a 06/2010 el porcentaje de crédito fiscal considerado apócrifo supera el 80%, es decir que prácticamente todas sus compras fueron adquiridas a proveedores “prima facie” inexistente. Ello sin perjuicio de encontrarse involucrada en una denuncia penal efectuada por el Organismo por la presunta existencia de una organización destinada a la creación de la infraestructura legal y financiera necesaria para blanquear operaciones de comercialización de cereales y oleaginosas realizadas por productores agropecuarios que actúan de modo marginal evadiendo el pago de las obligaciones a su cargo. (Fs. 90/93 del cuerpo de antecedentes Agro Miel 1) y Anexo N°1, fs. 127.

2. AGROPECUARIA EL RANQUEL S.A. - Operaciones entre el 20/08/2008 y el 29/09/2008

No registra inscripción en el Registro Fiscal de operadores de granos. No figura como titular de bienes registrables. Las presentaciones de las declaraciones juradas de IVA durante los períodos 05/2006 a 07/2012 arrojan saldo a favor de la contribuyente o en cero. Al momento de la verificación se encontraba en proceso de constatación su inclusión en la base E-Apoc, con fecha de detección 07/09/2009. Se constataron diversos inconvenientes con el domicilio: a) No fue encontrada persona alguna en el domicilio fiscal ni en la primera ni en la segunda visita; b) en el intento de notificar al socio y presidente de la empresa Sr. Claudio Gastón González se constató que se trataba de una zona de viviendas precarias sin que se pueda identificar cuál de ellas pertenece a la citada persona; c) por otra parte el Organismo Fiscal constató que en el domicilio legal de la firma – Av. Zavaleta N°284, CABA, respecto del cual obra un contrato de locación, se encuentra la Escuela Técnica N°7 del Distrito Escolar N°5. No respondió a requerimientos. El contador público –Horacio Gómez- que figuraba en las declaraciones juradas, manifestó desconocer a la firma como así también a sus socios y alegó que no firmó ni certificó ningún balance de la misma. Asimismo, se presentó en una dependencia del Organismo el Sr. Claudio Gastón González –supuesto socio-, quien manifestó que no tenía ni tuvo ninguna vinculación con la firma; habiéndosele exhibido documentación que contenía supuestamente su firma respecto de la cual indicó que si bien eran parecidas no las reconocía como propia. Anexo N°2, fs. 130

3. AGROPECUARIA SANTO DOMINGO S.A. Operaciones entre el 16/04/2009 y el 26/05/2009

No registra inscripción en el Registro Fiscal de operadores de granos. No figura como titular de bienes registrables. Las presentaciones de las declaraciones juradas de IVA durante los períodos 07/1998 a 04/2012 arrojan saldo a favor de la contribuyente o en cero. De los sistemas E-Fisco y Sistemas

Tributarios y de las verificaciones tendientes a determinar la existencia y capacidad económica se comprueba que fue incluido en la base E-Apoc, con fecha de detección 22/10/2010 con irregularidades en la cadena de comercialización.

Se indica que la única actividad que se le verificó a la proveedora son trabajos de fasón, en las instalaciones de una tercera empresa, estando habilitada por el ONCCA para realizar estas tareas como "usuario de industria", hasta febrero de 2009. Anexo N°3, fs. 135.

4. BITENCA S.A. - Operaciones entre el 29/10/2007 y el 04/01/2008

No registra inscripción en el Registro Fiscal de operadores de granos. No figura como titular de bienes registrables. Las presentaciones de las declaraciones juradas de IVA durante los períodos 01/2007 a 10/2008 arrojan saldo a favor de la contribuyente. Fue incluida en la base E-Apoc con fecha de detección 22/10/2007 con motivo "sin capacidad económica". Que de la constatación efectuada en el domicilio del Sr. Jorge L. Barone, supuesto socio y presidente de la firma BITENCA S.A., manifestó que no conocía a la empresa, asimismo, indicó desconocer a una serie de personas integrantes o directivos de distintas empresas observadas. Alegó que nunca se inscribió ante AFIP, ni se presentó ante entidad bancaria alguna para abrir cuentas ni firmar papel alguno.

Asimismo, informó no conocer a los escribanos que constan en la documentación de la empresa, desconociendo la documentación imputable a la sociedad (contrato de constitución, contrato de alquiler) que le fueron exhibidos en ese acto y que contendría su firma. Anexo N°4, fs. 145/148

5. BRAQUIN S.A. - Operaciones entre el 12/04/2008 y el 15/04/2008

Se encuentra excluido como productor del Registro Fiscal de Operadores de Granos desde el 28/07/2008. No figura como titular de bienes registrables. Las presentaciones de las declaraciones juradas de IVA durante los períodos 03/2007 a 02/2012 arrojan saldo a favor de la contribuyente o en cero. Fue incluida en la base E-Apoc con fecha de detección 07/07/2008 con motivo "sin capacidad económica". Cabe destacar que de las verificaciones efectuadas en el domicilio fiscal surge: i) que son atendidos por una persona –Señora Olga B. Gonzalez- quien informa que desconoce a los integrantes de la sociedad, y relata que ella únicamente recibía documentación de la sociedad por pedido de su sobrino, Sr. Alfredo Corvalan, que reside en otra localidad; ii) que en otra oportunidad -23-06-2008- la citada Sra. informó que en ese domicilio nunca se localizan los integrantes de la sociedad y que se trata de su vivienda personal, donde no funciona la administración de ninguna empresa, indicando que su sobrino le solicitó que le facilitara su domicilio al sólo efecto de la inscripción en AFIP y que por ello percibía mensualmente la suma de cien pesos ($100.-), ello sin perjuicio, de otras verificaciones infructuosas en otros domicilios del proveedor en cuestión, lo cual denota, tal como señala el Organismo Fiscal en su informe, que el domicilio fiscal de la firma fue prestado de favor y por una suma mensual de dinero. Por otra parte, se verifica mediante acta que el contrato de arrendamiento que consta en el expediente administrativo fue negado por el titular del inmueble en cuestión. Anexo N°5, fs. 139

6. CABRAL SANTIAGO DANIEL - Operaciones entre el 13/03/2007 y el 09/01/2008

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 08/06/2007.

Las presentaciones de las declaraciones juradas de IVA durante los períodos 08/2006 a 10/2008 arrojan saldo a favor de la contribuyente en su mayoría, o no consigna saldos a favor de ninguna de las partes. Fue incorporada en la base E-Apoc, fecha de detección 13/06/2011 como "prestanombres". Registra inscripción en AFIP y como actividad principal venta al por mayor en comisión o consignación de cereales; sin embargo, de la constatación efectuada en su domicilio, su madre informó que realizaba trabajos de carpintería de aberturas en carácter de empleado. Se observa en las declaraciones juradas presentadas que solo tuvo actividad durante el período 02/2007 a 07/2007, en donde tuvo compras por más de 19 millones de pesos, a pesar de que en el cierre del ejercicio 2006, declaró un activo que apenas superaba 20 mil pesos. Se observa que el total de acreditaciones bancarias supera aproximadamente en $ 2.000.000 el total de ventas declarados por el proveedor en cuestión en el período 2007 y en $ 4.000.000 si se adicionan las acreditaciones bancarias del período 2008, en el cual no declaró ventas. Anexo N°6, fs. 150.

7. CAMPOS DEL MERCOSUR S.R.L. - Operaciones entre el 28/11/2007 y el 05/03/2008

No registra inscripción en el Registro Fiscal de operadores de granos. No figura como titular de bienes registrables. Las presentaciones de las declaraciones juradas de IVA durante los períodos 06/2006 a 01/2009 arrojan saldo a favor de la contribuyente o en cero. Fue incluida en la base E-Apoc con fecha de detección 24/10/2011 con motivo "desconocido por sus titulares y/o responsables". La fiscalización verificó serias dificultades de notificación en los domicilios fiscales tanto de la empresa como de los socios y responsables, describiéndose todas las diligencias efectuadas y sus resultados en el Anexo N°7 -fs. 152/155- a las que cabe remitirse en honor a la brevedad. De ellas cabe resaltar que en oportunidad de la visita realizada el día 17/12/2019, al domicilio fiscal sito en Guardia Vieja N°4391, CABA, se dejó asentado en acta que la persona allí encontrada manifestó no ser parte integrante de la empresa y que figura dicho domicilio que es personal, porque fue contactado por un señor de apellido Roldan que le propuso consignar ahí el domicilio a cambio de una suma de dinero mensual y que para ello se confeccionó un contrato de alquiler para darle formalidad al hecho y lograr la inscripción en diversos organismos. Anexo N°7, fs. 152.

8. **CEREALES Y PASTURAS S.R.L. - Operaciones entre el 15/03/2007 y el 07/09/2007**

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de granos desde el 20/10/2008 (fs. 74 del cuerpo Antecedentes Cereales y Pasturas S.R.L.). Registra haber sido titular de un automotor cuya fecha de venta se consigna el 21/09/2006, luego no figura como titular de ningún otro bien registrable (fs. 55/59 del cuerpo mencionado). Las presentaciones realizadas del IVA arrojaron saldos a: favor de la contribuyente o en cero, durante el período 11/2000 a 07/2008 (Fs. 68/71 del cuerpo mencionado). Fue incluido en la base E-Apoc con fecha de detección 18/07/2011 indicando como motivo "irregularidades en la cadena de comercialización". En oportunidad de la verificación realizada en el domicilio fiscal del contribuyente los actuantes fueron atendidos por el socio de la sociedad de hecho titular del predio, quién afirmó que: i) la firma Cereales y Pasturas S.R.L. nunca había funcionado en ese predio comercial, ii) en el año 2007 se intentó celebrar un contrato con alguien de dicha empresa pero el mismo nunca se perfeccionó y iii) no conocían a ninguno de los nombrados. Por otra parte, resultaron infructuosos otros intentos de verificaciones en los domicilios fiscales de los socios. Anexo N°8, fs. 157/158.

9. CHIPRE S.A. - Operaciones entre el 20/11//2009 y el 27/07/2010

Fue incluido en la base E-Apoc con fecha de detección 02/09/2010 indicando como motivo “sin capacidad económica” fs. 94 del cuerpo de Antecedentes Chipre S.A.

La actividad principal informada es la de venta al por mayor en comisión o consignación de madera y materiales para la construcción y como actividad secundaria la de movimientos de suelos y preparación de terrenos para obras n.c.p. (451900), salvo en el período de las operaciones cuestionadas que registró como actividad principal la de venta al por mayor en comisión o consignación de cereales (511111).

Las presentaciones realizadas del Impuesto al Valor Agregado arrojaron importantes saldos a favor de la contribuyente o en cero durante el período 04/2007 a 04/2011 -última presentada- (fs. 106/111 del cuerpo, antes mencionado).

De las tareas fiscalización realizadas se verificó que: i) la firma informó distintos domicilios que fue modificando sucesivamente que dificultaron las tareas del Organismo; ii) que de la visita realizada el 12/11/2010 en el domicilio declarado a partir de octubre de 2010 en la calle Juan Farrel N°736 1°piso, departamento 3 Valentín Alsina, Provincia de Buenos Aires, los actuantes señalan que se trataba de una oficina con dos escritorios sin que se observe actividad ni documentación que permita inferir movimiento comercial; iii) que en otra oportunidad -14/12/2010- se localizó en el domicilio fiscal a la directora suplemente de Molinos Agua Dulce S.A., empresa que supuestamente le alquiló una planta de acopio en Laguna Alsina, Provincia de Buenos Aires, quien manifestó que la planta ubicada en dicha localidad, nunca fue arrendada, en tanto que la otra planta de su propiedad ubicada en Estación Alamo no se encontraba operativa, lo cual fue ratificado con el testimonio de un tercero que manifestó que se encontraba inactiva desde aproximadamente 13 años.

10. CIA VICTOR NELO - Operaciones entre el 08/04/2008 y el 02/09/2008

Registra exclusión como productor del Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 04/10/2010 (fs. 98 del cuerpo Antecedentes). Figura como titular de automotores que fueron vendidos en 2006, 2008 y 2009; luego no consigna otros bienes registrables a su nombre (fs. 78/82 del cuerpo antes mencionado). Las presentaciones realizadas del IVA arrojaron importantes saldos a favor del contribuyente o en cero desde 03/2006 a 06/2010 (fs. 88/93 del cuerpo Antecedentes). Fue incluido en la BASE E-Apoc con motivo “sin capacidad económica”, con fecha de detección 15/04/2011. No pudo demostrar la capacidad de producción. En efecto, del análisis realizado por personal fiscalizador de la Dirección Regional Río Cuarto (fs. 80/83 del Cuerpo de Complementario de Antecedentes) se concluye que para cumplir con las entregas de soja vendidas el contribuyente debió explotar por lo menos 6.654 y 7.416 hectáreas para las campañas 2008/2009 y 2009/2010, respectivamente, considerando un rendimiento promedio de 3 toneladas por hectárea. Sin embargo, consultado el contribuyente informó en su contestación que efectuaba la producción en un total aproximado de 450 hectáreas sin aportar documentación al respecto, lo cual es manifiestamente inconsistente. También se observan irregularidades en cuanto a la capacidad económica ello por cuanto no se condicen las acreditaciones millonarias que obtuvo en el período contemporáneo a las operaciones comerciales realizadas con los ingresos declarados. (Anexo N°10 fs. 162/163)

11. COOPERATIVA AGROPECUARIA DE TIMBUES LTDA.- Operaciones entre el 04/01/2007 y el 29/07/2010

Fue incluido en la BASE E-Apoc el 13/04/2007, con motivo "irregularidades en la cadena de comercialización" (fs. 156 del cuerpo Antecedentes). Registra exclusión como acopiador del Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 12/10/2010 (fs. 183). Las presentaciones realizadas del IVA desde 09/1996 a 12/2010 arrojaron en su mayoría saldos a favor de la contribuyente o en cero, dando únicamente saldos a favor de este Organismo en los meses comprendidos entre el 05/1996 y el 08/1996 y en el período 09/2010 (fs. 176 a 181 del cuerpo Antecedentes). Entre las verificaciones tendientes a determinar la existencia y capacidad del proveedor en cuestión, personal fiscalizador perteneciente a la Dirección Regional Rosario, realizó un cubicaje de las existencias físicas de cereal en la planta el 28/05/2010, el cual arrojó un total de 22,51 toneladas de maíz no contando con existencia de otro cereal en la planta, lo cual no pudo ser validado en los libros por cuanto los movimientos de cereales no se encontraban confeccionados según las normas vigentes. Por otra parte, el Presidente de la cooperativa informa que poseen 60 toneladas de soja en otra planta de acopio y con las otras plantas que trabajaba no tenían existencias a la fecha del acta. De dichos análisis y cruces se concluye que no se encuentra probada la capacidad de producción de la proveedora en tanto los campos no cubren la cantidad de cereal comercializado. Anexo N°11, fs. 164/166.

12. CORRETAJES GROUP S.A. - Operaciones entre el 22/03/2010 y el 15/04/2010

Las presentaciones realizadas del Impuesto al Valor Agregado desde 05/1996 a 12/2010 arrojaron en su mayoría saldos a favor de la contribuyente o en cero. Fue incluido en la BASE E-Apoc el 12/07/2010, con motivo "irregularidades en la cadena de comercialización" (fs. 156 del cuerpo Antecedentes). Que en el marco de las tareas de fiscalización se efectuaron sendas visitas a distintos domicilios no encontrando en general a persona alguna advirtiéndose que: i) se concurrió el día 22/04/2010 al domicilio de la planta de acopio donde también se encontraban las oficinas de administración constatando que las mismas se encontraban cerradas y que no se observaban camiones ni rastros de granos, lo cual fue asentado en el Acta labrada, colisionando con el movimiento de 27 camiones entrantes o salientes que se informan ocurrieron ese mismo día (fs. 121/124 del Cuerpo de Antecedentes). En la verificación efectuada en Ruta Provincial N°6 s/n, Hernando de la Provincia de Córdoba, predio surgido del contrato de arrendamiento presentado oportunamente a la fiscalización, se constató que al momento de la visita no se observaban camiones y los silos se encontraban vacíos. Del Acta labrada cabe resaltar los dichos del Sr. Destefanis, propietario del predio, quien atendió a los fiscalizadores y afirmó que "Corretajes Group S.A." utilizaba la planta para regular el pesaje de la mercadería que viene de los campos y después es enviada directamente al puerto, sin utilizar prácticamente los silos para almacenar los granos. Por otra parte, cabe resaltar los dichos del Sr. Rivarola, autorizado de la empresa, quien se apersonó en la dependencia del Organismo el día 29/06/2010 e informó que la empresa no utilizaba el servicio de balanza en planta, por lo tanto, no poseen los tickets de balanza y que las Cartas de Porte se emitían al destino final con los kilogramos de origen (fs. 35/66 del Cuerpo de Antecedentes). Anexo N°12 - fs. 167/168.

13. DERMECHCOFF ADRIAN ALBERTO – Operaciones entre el 25/09/2008 y el 25/06/2009

Registra exclusión como acopiador del Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 17/05/2009. De

las tareas de fiscalización se detectaron graves inconsistencias entre los dichos del contribuyente y las constataciones realizadas: i) de acuerdo al informe final de la Dirección Regional Rosario II, el Sr. Dermechcoff, manifestó haber explotado 965 hectáreas en las campañas 2007/2008 y 2008/2009; lo cual no permite justificar la cantidad de granos entregados (24,861 toneladas de las cuales 21,013 corresponden a soja) desde el período 08/2008 a 04/2009; ii) en lo referente al contrato agrario resulta relevante lo informado por el titular del predio, Sr. Tomás Tío, quien manifestó que se trata de un campo no apto para la agricultura por encontrarse salitroso, por lo que únicamente sirve para el pastoreo de animales (fs. 56 a 64 del Cuerpo Antecedentes Dermechcoff Adrián Alberto). Dichos que el personal fiscalizador corroboró en la delegación de la Secretaría de Agricultura de la localidad de Villa María, Río Seco, Provincia de Córdoba, donde la Ingeniera Agrónoma que los atendió explicó que campos como los correspondientes al arrendado por el Sr. Dermechcoff, se caracterizan por ser netamente ganaderos con suelos inundables y salitrosos no aptos para la agricultura. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 25/03/2010 y motivo "sin capacidad económica". Anexo N°13, fs. 171/173

14. DF CEREALES Y ASOCIADOS S.A. - Operaciones entre el 26/09/2008 y el 28/01/2009

Registra exclusión como acopiador del Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 19/02/2009 (fs. 138 del cuerpo Antecedentes). No figura como titular de bienes registrables. Las presentaciones realizadas del IVA arrojaron saldos a favor de la contribuyente o en cero durante el período 10/2006 a 05/2012. Registra una única presentación de declaración jurada en el impuesto a las ganancias en el período 2007, no declarando saldos a favor de ninguna de las partes. Fue incluido en la base E-Apoc con fecha de detección 05/11/2009 indicando como motivo "sin capacidad económica". De las tareas de verificación realizadas por el personal fiscalizador resultó que: i) en el domicilio fiscal denunciado, la persona que respondió mediante el portero eléctrico manifestó desconocer la firma y señaló que en ese domicilio no funcionaba ninguna empresa; ii) en tanto que en el domicilio alternativo no fueron atendidos y se verificó que se trataba de una casa con aspecto de abandono; iii) supuestos proveedores negaron haber tenido relaciones comerciales con dicha empresa; iv) uno de los socios, figura en la base E-Apoc como prestanombres y v) no respondió al requerimiento que le fuera cursado el 05/11/2009. Anexo N°14, fs. 175.

15. DILE S.A.- Operaciones entre el 27/06/2008 y el 30/10/2008

Registra exclusión como acopiador del Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 02/02/2009 (fs. 204 del Cuerpo de Antecedentes). No figura como titular de bienes registrables. Las presentaciones realizadas del IVA arrojaron saldos a favor de la contribuyente o en cero durante el período 03/2005 a 06/2010. Fue incluido en la base E-Apoc con fecha de detección 06/02/2009 indicando como motivo "sin capacidad económica". De las tareas de verificación realizadas por el personal fiscalizador resultó: i) que en dos visitas efectuadas a la planta de acopio declarada por la firma con fecha 16/07/2008 y 28/02/2009, se constató que se encontraba en estado de aparente abandono, que no presentaba signos de albergar existencias de productos agrícolas, que no se visualizaban movimientos y/o tareas relacionados con al acopio de cereales y/u oleaginosas y que no había personas que estuvieran realizando tarea alguna. Que consultado un vecino de la planta manifestó que hacía varios años, de la fecha del acta que no hay movimientos de mercadería en la planta y que está desocupada, iii) que el local informado como domicilio fiscal en la ciudad de Bell Ville, Provincia de Córdoba se encontraba cerrado en horario comercial en

varias oportunidades en las que el personal fiscalizador se hizo presente a fin de intentar localizar a personal de la firma, iv) que en una oportunidad fueron atendidos por la Sra. Nadia Gordillo quién manifestó que ella tenía la única tarea de recibir la correspondencia y enviarla por encomienda a la ciudad de Rosario, v) que no fueron cumplimentados los requerimientos que le fueran notificados por correo, vi) que sobre el Sr. Gustavo Daniel Mirto, socio de la proveedora en cuestión, recae una denuncia penal en la cual es investigado por ser el responsable financiero de la organización dedicada al "blanqueo" de operaciones marginales de compraventa de granos. Anexo N°15, fs. 177/181.

16. ESTABLECIMIENTO LA TRANQUERA S.R.L. - Operaciones entre el 28/10/2010 y el 24/06/2011

Las presentaciones realizadas del IVA arrojaron saldos a favor de la contribuyente o en cero durante el período 02/2005 a 03/2013 (fs. 209/213 del cuerpo de Antecedentes Actuaciones de Desintervención). Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 11/03/2014 con motivo "desconocido por sus titulares y/o responsables". De las tareas de verificación realizadas surge: i) que no fue encontrada persona alguna en el domicilio fiscal, fijando el requerimiento en la puerta, el cual no fue respondido; ii) que la Sra. Claudia Yudit Berdichevsky -socia- se apersonó en la sede de la Dirección Regional el día 05/05/2009 con documentación, donde se corroboró que si bien la empresa había rubricado sus libros contables los mismos se encontraban sin utilizar. Asimismo, informó que la firma no había operado ni fue inscripta en Rentas, no poseía facturas, empleados, ni bienes registrables a dicha fecha (fs. 66/91 del Cuerpo Actuaciones de Desintervención). Por otra parte, el Sr. Rubén Atilio Amaya, socio, en oportunidad de la visita a su domicilio fiscal el día 19/07/2012 afirmó desconocer a la firma antes mencionada, aclarando que hace aproximadamente 2 años de la fecha del acta una persona le ofreció dinero a cambio de firmar unos papeles cuyo contenido desconocía, a lo cual accedió, señalando que cobraba dinero por parte de la misma persona, de la que desconocía su nombre (fs. 224/225 del Cuerpo Actuaciones de Desintervención), no obstante lo cual al mes presentó un recurso de redargución de falsedad. Anexo N°16, fs. 182/185.

17. GRANERO JORGE MARIO - Operaciones entre el 18/07/2007 y el 16/01/2008

Las presentaciones realizadas del IVA desde 10/1995 a 11/2010 arrojaron saldos a favor del contribuyente en su totalidad. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 17/11/2008 y motivo "sin capacidad económica". De las verificaciones tendientes a determinar la existencia y capacidad se evidencian serias irregularidades que surgen de los dichos del propio proveedor y que fueron asentadas en las actas, quién manifestó: i) que ciertas operaciones no fueron realizadas ya que poseía para trabajar aproximadamente 180 ha. de un campo explotaba y entregaba la producción en la planta de la firma Gotte; ii) que recibía en su domicilio documentación de comercialización de granos que nunca realizó, iii) que recordaba que una vez firmó una documentación a un señor llamado Antonio Astrada para un préstamo que le iba a otorgar una Mutual de Ingresos Públicos, iv) que nunca solicitó cartas de porte para el transporte de granos. Anexo N° 17- fs. 186/188.

18. GRANEROS DEL SUR S.A. - Operaciones entre el 08/06/2007 y el 24/04/2008)

De las tareas verificación se constatan dificultades para localizar a la empresa en distintos domicilios e incumplimiento a los requerimientos que fueran notificados por art. 100 inc. b) de la ley 11.683. Cabe

destacar que en oportunidad de la visita realizada el 07/10/2010 al domicilio fiscal, los fiscalizadores fueron atendidos por el Sr. Diego Sachetto en su carácter de cotitular del inmueble, quien manifestó que: i) el mismo era destinado a su casa habitación de uso particular; que en el mes de marzo del año 2009, alquiló una fracción a la firma Granero del Sur S.A., la cual nunca fue utilizada para ninguna actividad comercial y/o administrativa, percibiendo por dicho alquiler la suma de $400 por dos o tres meses, incumpliendo el contrato firmado, lo cual también fue ratificado por la otra cotitular – Sra. Gabriela Pagliori; ii) otro indicio de relevancia se verifica en el Multinota presentado por la firma Julia S.R.L., mediante el cual informa que Graneros del Sur S.A. pretendió alquilar una planta de acopio con la condición de que la misma fuera habilitada por el ONCCA, lo que no fue factible, por lo que no se percibió dinero alguno, quedando nulo el alquiler. Adicionalmente informa que en el año 2008 y 2009, han sufrido el robo de partes vitales como motores, tableros eléctricos, cables de electricidad y arreadores, por lo que produjo la inoperatividad total de la plata (fs.56 del cuerpo de Antecedentes Graneros del Sur S.A. actuaciones Dirección Regional Río Cuarto). Las presentaciones realizadas del IVA desde 10/2005 a 07/2012 arrojaron saldos a favor del contribuyente en su totalidad. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 01/12/2010 con motivo “sin capacidad económica”. (Anexo N°18 – fs. 189/191).

19. GRUPO CAMPOS VERDES S.A. - Operaciones entre el 19/07/2007 y el 12/09/2008

No registra información en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. Las presentaciones realizadas del IVA desde 03/2006 a 08/2012 arrojaron saldos a favor del contribuyente en su totalidad, en tanto que respecto de los períodos 11/2005 a 02/2006 no se consignaron saldos a favor de ninguna de las partes. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 27/11/2009 con motivo “sin capacidad económica”. De las tareas de verificación surge: i) dificultades en la notificación y localización de persona alguna en los domicilios denunciados, tanto respecto del fiscal como legal, como así también en alternativos; ii) que los requerimientos notificados por art. 100, inc. b), ni sus reiteraciones fueron cumplimentados; iii) que la persona identificada como presidente de la sociedad anónima según boletín oficial N°30.774, Sr. Roberto Jorge González, manifestó desconocer a la firma y que nunca formó parte de la ninguna sociedad a la fecha del acta de constatación, adicionalmente señaló que no conocía ninguno de los socios, directivos y autorizados que le fueran nombrados y ni había estado en ninguno de los domicilios mencionados, iv) que el proveedor en cuestión fue fiscalizado a raíz de un informe confeccionado por personal de Aduanas en el cual se informó que efectuó importaciones a consumo de importantes volúmenes y variedad de mercaderías (bananas, tabaco, videojuegos, papas, batatas, asientos con armazón de metal, jengibre, entre otros) considerándola de alto perfil de riesgo en función que dichas operaciones no se condecían con la situación patrimonial de la firma ni con sus actividades declaradas (fs. 3/8 cuerpo de antecedentes de Campos Verdes S.A). Anexo N°19 – fs. 192/197

20. SUCESIÓN DE HANRAU MIGUEL - Operaciones entre el 30/03/2007 y el 22/04/2009

Registra exclusión como productor en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 13/07/2005 (fs. 63 del cuerpo Antecedentes), es decir con carácter previo a las operaciones cuestionadas. No figura como titular de bienes registrables. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 20/10/2010 con motivo “sin capacidad económica”. Las presentaciones realizadas del IVA en el período 01/1999 a 05/2010 en su mayoría no arrojaron saldos a favor de ninguna de las dos partes (fs. 57/60 del cuerpo de Antecedentes). Consta en el sistema de información registrada en cuanto a nómina salarial la existencia de un empleado

en el período 02/2007 a 01/2010, siendo que el mismo se declara en la ciudad de Rosario cuando el domicilio fiscal del Sr. Hanrau, se encuentra en la Provincia de Chaco. De las verificaciones realizadas se advierte: i) que en el año 2008 no registra acreditaciones bancarias, sin perjuicio de haber operado durante todo el año; ii) se encontraba inscripto como productor de granos pero carecía de bienes registrables, así como tampoco tenía capacidad económica ni financiera para realizar la actividad; iii) de la comparación de las declaraciones presentadas en el IVA y en el impuesto a las ganancias, se advierten inconsistencias en las ventas declaradas en uno y en otro impuesto; iv) no fue posible localizar persona alguna en el domicilio fiscal en la localidad de Tres Isletas, Provincia de Chaco y consultados los vecinos manifestaron no conocer persona alguna con dicho nombre y apellido, entre otros inconsistencias detalladas en el Anexo N°20, fs. 198/200.

21. JH S.R.L. - Operaciones entre el 01/10/2007 y el 16/11/2007

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 20/10/2008. No figura como titular de ningún bien registrable.

Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 04/10/2006 con motivo “desconocido por sus titulares y/o responsables”. Las presentaciones realizadas en el IVA desde 09/2006 a 09/2009 arrojaron saldos a favor del contribuyente, a excepción del período 06/2007, en la que se consignó un saldo a favor del Organismo de $379,99. De la verificación realizada por los actuantes al domicilio de la socia -Sra. Viviana Lerda- manifestó: i) ser socia desde enero 2008 habiendo hecho un aporte de $2.000 en el mes de noviembre de 2007; ii) que recibía sumas entre $1.200 y $1.500 mensuales desde enero de 2008; iii) que no conocía a los integrantes de la sociedad de la que formaba parte; iv) así como tampoco la actividad de la misma ni donde se desarrollaba; v) que no podía precisar el librador de los cheques que recibía ni la sociedad emisora. Anexo N°21 – fs. 201/202.

22. LELICA S.A. - Operaciones entre el 20/10/2008 y el 19/02/2009

Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 08/08/2005, es decir con carácter previo a las operaciones en cuestión, con motivo “sin capacidad económica”. Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 31/05/2010. Las presentaciones realizadas en el IVA desde 07/2005 a 11/2010 arrojaron saldos a favor del contribuyente, o no arrojan saldo a favor de ninguna de las dos partes. De las verificaciones realizadas cabe destacar que: i) en la respuesta del requerimiento que le fuera notificado, LELICA S.A. presenta Libro de Ventas en el que no se consignan operaciones con NIDERA S.A.; ii) se advierten inconsistencias entre las declaraciones juradas presentadas en el período 07/2008 a 06/2009; iii) consultadas las entidades mutuales que cobraron los cheques respecto del origen de los mismos informaron fueron recibidos para gestionar su cobranza. Anexo N°22 – fs. 203/205.

23. LOPEZ MARCELINO ROBERTO - Operaciones entre el 11/10/2007 y el 31/10/2007

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 06/10/2008. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 23/09/2008 con motivo “sin capacidad económica”. Las presentaciones realizadas del Impuesto al Valor Agregado desde 10/2006 a 05/2007 no arrojan saldo a favor de ninguna de las dos partes, consignando únicamente saldos en cero y desde 06/2007 a 10/2008 –última presentada- arrojaron saldos a favor de contribuyente. De las verificaciones efectuadas en el

domicilio fiscal el día 17/06/2008 el proveedor manifestó que la actividad por él desarrollada era la de electricista y afirmó no poseer facturas para respaldar la prestación de dicho servicio, constatando los actuantes que el domicilio denotaba un ingreso muy escaso de sus habitantes. Es dable mencionar que posteriormente se hizo presente en una dependencia del Organismo, el Sr. Miguel Alejandro Zerega, quien manifestó concurrir en carácter de apoderado oportunidad en la que le fue notificado un requerimiento el cual fue respondido aportando documentación: Libros de Compras y Ventas, extractos bancarios, contrato de locación, entre otros, de la cual se desprende que en el año 2007 tuvo acreditaciones bancarias por $29.000.000, que no resulta acorde a la capacidad económica que demostró ostentar en sus declaraciones juradas previas ni en su conducta económica y financiera. Anexo N°23 – fs. 206/207.

24. MAQUINARIAS MY F S.R.L. - Operaciones entre el 30/01/2007 y el 11/12/2008

Se trata de una empresa cuya actividad principal es la fabricación de maquinaria agropecuaria y forestal y su actividad secundaria la de servicios de reparación. No registra inscripción en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 14/12/2010 con motivo “sin capacidad económica”. Las presentaciones realizadas en el IVA desde 03/2005 a 11/2012 arrojaron saldos a favor del contribuyente, o no arrojan saldo a favor de ninguna de las dos partes. De las verificaciones realizadas se advierte que: Si bien la Sra. Liliana Beatriz Farías socia gerente de la firma manifestó comprar y vender semillas de alfalfa en calidad de comisionista, dijo que compraba a diversos proveedores y los vendía a la firma Palo Verde S.R.L., lo cual fue consignado en respuesta al requerimiento de fecha 16/06/2010 que fue cumplimentado el 25/07/2010 con la presentación de documentación relativa a los comprobantes de compra, planillas de ventas y su cancelación mediante pagos de la firma Palo Verde S.A. Anexo N°21 – fs. 208/209.

25. MENGHI CARLOS ALBERTO - Operaciones entre el 05/03/2008 y el 30/06/2008

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 28/09/2009. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 11/02/2010 con motivo “sin capacidad económica”. Las presentaciones del IVA durante los años 06/2001 a 10/2011 consignan en su mayoría saldos a favor del contribuyente. De las verificaciones realizadas se comprobó que la planta de silos que arrendaba el responsable se encontraba inoperable desde hacía mucho tiempo incluso antes de las operaciones declaradas por Nidera SA, a la vez que en el caso de otras dos plantas de silos que se encontraban en la localidad en ninguna conocían al señor Menghi, por lo que no se comprobó la existencia de las operaciones. Anexo N°25 – fs. 210/211.

26. MONTES DE OCA CEREALES S.R.L. - Operaciones entre el 24/02/2007 y el 06/07/2007

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 11/06/2007. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 01/06/2006 con motivo “sin capacidad económica”. Las presentaciones del IVA durante los años 02/1998 a 10/2007 consignan en su totalidad saldo a favor del contribuyente, a excepción de un único período. De las tareas de verificación realizadas se constató que no pudo ser localizada persona alguna en el domicilio fiscal, informando en oportunidad de la visita el día 05/06/2007 que la citada firma no operaba en dicho domicilio, indicando que la misma fue vendida hacía un año y desconociendo quienes eran los nuevos integrantes. Anexo N°26 – fs. 212/213.

27. NORTE CEREALES S.R.L. - Operaciones entre el 13/10/2006 y el 07/02/2007

No registra información en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. No figura como titular de ningún bien registrable. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 12/09/2003, con motivo "sin capacidad económica" es decir con carácter previo a las operaciones que nos ocupan. Las presentaciones del IVA durante los años 05/2001 a 04/2007 consignan saldos a favor del Organismo o no declaran saldos a favor de ninguna de las partes. No registra presentaciones en el impuesto a las ganancias. De las tareas de verificación realizadas se constató que la empresa no pudo ser localizada en el domicilio fiscal, ni en otros domicilios informados, regresando la correspondencia con la leyenda "se mudó" y constatándose que se trataba de una vivienda humilde. Anexo N°27 – fs. 214/215.

28. NUEVO ANTEPUERTO S.A. - Operaciones entre el 13/10/2006 y el 07/12/2009

Registra exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos bajo la categoría "otro" con fecha 13/04/2011. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 24/08/2006 con motivo "sin capacidad económica", es decir con anterioridad a las operaciones efectuadas con la recurrente. Las presentaciones del Impuesto al Valor Agregado durante los años 08/1997 a 10/2012 –última presentada- consignan en su mayoría saldos a favor del contribuyente. De las tareas de verificación realizadas se constató: i) que la empresa no pudo ser localizada en su domicilio fiscal en más de una oportunidad, ii) que el titular del inmueble arrendado para el almacenamiento de cereales -Sr. Roberto Tagliaferri- afirmó desconocer a la firma Nuevo Antepuerto S.A., y que dicho predio se encontraba arrendado al Sr. Luna, lo cual fue ratificado por los actuantes en una posterior visita a dicho predio. Anexo N°28 – fs. 216/218.

29. OLEAGINOSA PAMPEANA S.A. - Operaciones entre el 16/04/2008 y el 04/06/2009

Con relación a este proveedor cabe remitirse a lo ya señalado en el apartado referido a los impuestos a las ganancias y a las salidas no documentadas y a su Anexo N°29 – fs. 219/221.

30. PIGNATTA ARACELLI LEONOR - Operaciones entre el 11/09/2008 y el 28/07/2009

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 26/10/2009. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 26/04/2011 con motivo "sin capacidad económica". Las presentaciones del IVA durante los años 11/2004 a 06/2009 no consignan en su mayoría saldos a favor de ninguna de las dos partes o declara saldos a favor de la contribuyente, a excepción de un único período.

31. PRONSA S.A. - Operaciones entre el 08/11/2006 y el 09/01/2008

Registra exclusión como productor en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 17/09/2007. De las tareas de verificación realizadas se constató: i) que la empresa no respondió a los requerimientos que le fueron cursados; ii) que la Sra. Amelia Valenti, autorizada por el Sr. Javier Tulio Medina, y contratada por vía telefónica a efectos de presentar información ante el Organismo, comunicó que rompió relaciones con la empresa al verificar graves inconsistencias en la información recibida por encomienda para tal cometido por cuanto señaló que la firma poseía Cartas de Porte por dos mil toneladas (2.000 tn) de cereales siendo que de la documentación surgía que el campo rendía 500 toneladas (fs. 10) ; iii) que la madre del presidente la sociedad -es decir del Sr. Javier Tulio Medina- manifestó desconocer la sociedad

y aseguró que no podría tener relación con la misma ya que su hijo era analfabeto (Fs. 73/74 del Cuerpo de Antecedentes); iv) que intentado localizar uno de los socios -Sr. Manzoni- no fue encontrado, verificándose que se trataba de una casa pequeña, muy humilde, llena de cartones y botellas vacías (fs. 86 y 87); v) que del intento de notificación en el último domicilio fiscal denunciado por la firma el 31/07/2009, sito en Av. Libertador 2442 4° - Olivos, Provincia de Buenos Aires, personal de seguridad del edificio informó que el mismo pertenece en su totalidad a SKANSKA S.A., desconociendo al proveedor en cuestión (fs. 78 y 79 del Cuerpo de Antecedentes de Pronsa S.A.), entre otros indicios descriptos en el citado cuerpo. Anexo N° 31 – fs. 225/228

32. RACCA JAVIER ANTONIO - Operaciones entre el 03/01/2007 y el 30/04/2009

Registra exclusión como productor en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 24/01/2011. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 13/06/2011 con motivo “sin capacidad económica”. Las presentaciones del Impuesto al Valor Agregado arrojan en su mayoría saldos a favor del contribuyente o en cero durante el período 11/2008 a 12/2012. De las tareas de verificación realizadas se desprende que los intentos de localización del Sr. Racca fueron infructuosos, que no respondió a los requerimientos que le fueron cursados ni aportó documentación que permita demostrar poseer campos o arrendar los mismos para desarrollar la actividad por lo que no quedó demostrada su actividad como productor. Anexo N° 32 – fs. 229/231

33. SABATINI NICOLAS MIGUEL - Operaciones del 03/01/2011

Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 30/12/2008 con motivo “sin capacidad económica”, es decir con anterioridad a las operaciones realizadas y observadas con el organismo fiscal. Si bien el Sr. Sabatini pudo ser localizado y presentó documentación, de las verificaciones realizadas surge que; i) su actividad principal es la venta al mayor de productos alimenticios y posee diversas actividades secundarias; ii) que se verifican irregularidades respecto de los contratos de arrendamiento presentados, ya que consultados los arrendadores dos de ellos afirmaron no conocerlo, en tanto que otro afirmó efectivamente haber arrendado pero que nunca desarrolló actividad y otro que no figura en la base de datos del Organismo.

34. SALINAS RAUL OSCAR - Operaciones entre el 10/03/2008 y el 26/03/2008

Registra exclusión como productor en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 25/08/2008. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 12/06/2008 con motivo “prestanombres”. Las presentaciones del Impuesto al Valor Agregado arrojan en su mayoría saldos a favor del contribuyente o no consignan saldo durante el período 03/1999 a 11/2011. De las tareas de fiscalización surge que: i) el proveedor no fue encontrado en su domicilio fiscal no obstante, el día 12/05/2008 se apersonó en las oficinas del Organismo, oportunidad en la que informó que era productor agropecuario para lo cual arrendaba campos aportando documentación y que eventualmente era vendedor de cualquier clase de mercaderías según el negocio que se le presentará; ii) el arrendador –Sr. Maldonado- no pudo ser localizado en su domicilio ya que no vivía más allí según informó una persona que dijo ser familiar, quién consultada por la actividad que realizaba el Sr. Maldonado, afirmó que se dedicaba a la “estafa” puesto que vendía campos que no tenía (fs, 88 del Cuerpo de Antecedentes N°1); iii) la escribana –Mari Sheila Chacón- interviniente en el supuesto contrato de arrendamiento informó que el mismo no se correspondía con la máquina de escribir

utilizada y que nunca realizó tarea alguna para el Sr. Perea Muñoz –quien figura en la mentada escritura como vendedor. Asimismo, indicó que el sello y la firma no le pertenecían, entre otras observaciones. Anexo N° 34 – fs. 235/237

35. SALVAGGIO NESTOR OSCAR – Operaciones entre el 13/02/2007 y el 31/10/2007

De los sistemas E Fisco y Sistemas Tributarios y de las verificaciones tendientes a determinar la existencia y capacidad económica surge que fue incluido en la base E-Apoc con motivo "sin capacidad económica" el 04/04/2004, registra como actividad principal: servicios de publicidad y como secundarias: a) venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos, b) venta al por mayor de máquinas, equipos e implementaciones de uso médico y paramédico. No figura como titular de ningún bien registrable. No posee empleados. No fue encontrado en su domicilio fiscal. No respondió a los requerimientos. Anexo N° 35 – fs. 238/240

36. SERVICIOS MB S.R.L. – Operaciones entre el 03/10/2006 y el 23/10/2006

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 10/10/2006, es decir el mismo mes en que realizó las operaciones con Nidera S.A.. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha 24/10/2007 con motivo "sin capacidad económica". De las tareas de fiscalización desarrolladas surge que: i) uno de los socios a partir de junio del 2006, Sr. Gustavo Patricio Heavy, manifestó haber sido invitado por Roberto José Maggio quien le quiso dar una mano, admitiendo haber sido contactado por el Sr. Fusco para participar de un negocio al cual accedió. Que a tal efecto, concurrió a una escribanía donde se reunión con el Sr. Degiovanni y le propusieron dar trabajo en la planta de silo por largos años, pero a los pocos días el Sr. Maggio le comunicó que al final el negocio no se había concretado; ii) el otro socio, a partir de junio de 2006, Sr. Maggio, fue invitado por el Sr. Fusco para participar de un negocio al cual accedió por encontrarse en una situación de apremio económico; concurrió a la escribanía del Dr. Grattone y terminó como socio de una firma ya que los presentes manifestaron que por problemas de inhibición bancaria no podía figurar en esa operación; iii) que nunca más tuvieron contacto con esas personas ni recibió dinero de ellos ni participó en alguna actividad que haya desarrollado la firma señalada, ello sin perjuicio de otros indicios que se encuentran detallados en el Cuerpo de antecedentes. Anexo N° 36 – fs. 241/244.

37. SIECSA S.A. (EX SOL PAMPA S.R.L. - Operaciones entre el 29/06/2006 y el 06/10/2006

De las tareas de fiscalización desarrolladas surge que: i) no fue localizada persona alguna en el domicilio fiscal; ii) que la situación patrimonial del socio mayoritario y presidente de la firma, Sr. Helber Adrián Antonio Garzetti, no se corresponde con una solvencia económica patrimonial que respalde la magnitud de las operaciones declaradas; iii) que la empresa se encontraba investigada por una denuncia efectuada por el Organismo ante la hipótesis de investigación dada por la presunta existencia de una organización destinada a la creación de la infraestructura legal y financiera necesaria para blanquear operaciones de comercialización de cereales y oleaginosas por productores agropecuarios que actúan de modo marginal; iv) que de la documentación secuestrada en allanamientos a domicilios de Siecsa se encontraron: a) Cartas de Porte de otras empresas y cuyos destinatarios son diferentes, como por ejemplo: de la firma Las Pircas Cereales S.A. con destino a: Vicentín S.A.C., Oleaginosa Moreno Hermanos S.A.C.I.F.I.A. y Nidera S.A.,

no habiendo razón para que este tipo de documentación estuviera donde funcionaba la administración de Siecsa S.A.; b) Planillas con detalle de tareas a efectuar por determinados empleados (Gonzalo/Natalia/Pablo) donde surgen "tareas" administrativas que deben desarrollar; con descripciones tales como: en función al mail de Hernán *"crear el respectivo negocios de compra"*, en función de las ventas que nos pasan "*crear el negocio de compra",* según lo que establecen Hernán o Andrés emitir los cheques, determinar con quien "hace carta de porte en función de la descargas", anotar si la mandamos a firmar para esperar su devolución. Anexo N° 37 – fs. 245/249

38. SILVA CARLOS ALBERTO – Operaciones entre el 06/02/2007 y el 29/08/2007

Registra exclusión como productor en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 27/09/2007. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha de detección 29/10/2007 con motivo "sin capacidad económica". De las tareas de fiscalización desarrolladas surge que: i) el domicilio fiscal al tiempo de las operaciones en cuestión es inexistente; ii) en el domicilio denunciado el 01/10/2007 no sé encontró persona alguna teniendo que notificar los requerimientos en los términos del art. 100 inc. b); iii) que luego de varios intentos de localizar al Sr. Silva fue contactado telefónicamente al número aportado por su esposa, oportunidad en la que el Sr. Silvia, informó que su única actividad era la de peón rural y que en una oportunidad se presentó ante el Organismo para denunciar que con su nombre se habrían retirado facturas y realizado inscripciones para actividades que nunca desarrolló, admitiendo que en alguna oportunidad , por necesidad económica prestó su nombre a cambio de dinero (fs. 124 y 125 del Cuerpo de Antecedentes); iv) contactado uno de los supuestos arrendadores - Sr. Andrés Alberto Guarde- indicó desconocer al Sr. Silva y que nunca tuvo relaciones comerciales con el mismo, a la vez de informar que en las campañas 2005-2006 y 2006-2007 el inmueble rural fue explotado por él mismo. Anexo N° 38 – fs. 250/253

39. SILVA JUAN PABLO - Operaciones entre el 26/12/2007 y el 03/06/2008

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 09/12/2008. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha de detección 11/09/2008 con motivo "sin capacidad económica". De las tareas de fiscalización desarrolladas iniciadas en el mes de julio de 2008 surgen: i) dificultades para localizar el Sr. Silva en su domicilio fiscal, el cual al momento de la verificación – 14/07/2008- se encontraba alquilado a otra persona; ii) que el 05/08/2008 el Sr. Scaravilli, supuesto locador del inmueble denunciado por el Sr. Silva como domicilio fiscal, se constituyó en el sede del Organismo Fiscal y manifestó que efectivamente le alquilaba al Sr. Silva, pero desconocía el contrato exhibido de fecha 01/05/2007 señalando que la firma que consta en el mismo no es la suya; iii) que apersonados en el local alquilado la propietaria informó que alquiló el inmueble al Sr. Silva durante los últimos meses del año 2006, pero que nunca pudo ser habilitado porque exigían planta de acopio, por lo que en el mes de abril de 2007 se retiraron del local; iv) que personal fiscalizador se constituyó el 18/07/2008 en la planta de acopio dejando constancia en acta que la planta estaba en desuso sin rastros de movimientos de granos y camiones, que no posee balanza para camiones y que consultados los vecinos informaron que la planta no se encontraba operando desde hacía varios meses, v) que los requerimientos de solicitud de información fueron incumplidos; ello entre otras inconsistencias detectadas descriptas en los cuerpos de antecedentes Silvia Juan Pablo 1) y 2) Anexo N° 39 – fs. 254/256

40. STELLA MARYS CEREALES S.A. - Operaciones entre el 18/12/2007 y el 28/08/2009

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 26/07/2011. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha de detección 27/10/2011 con motivo "sin capacidad económica". No posee bienes registrables. En el Informe final de inspección el Fisco Nacional concluyó: *"finalmente y en base a todos los elementos recabados, se puede concluir que Stella Marys Cereales S.A. tiene las características de "usina", habiendo adquirido el cereal a través de interpósitos falsos proveedores* -Aradores SRL y Giacomino Alejandro- (fs. 66 del Cuerpo de Antecedentes) lo cual también fue expuesto por la Fiscal Federal, Dra. Graciela S. López de Filoñuk quien en el Requerimiento de Instrucción de los autos "Averiguación Infracción Ley N°24.769 - Expte. N°D405810 – expone que una serie de personas dentro de las cuales se encuentra el señor Marcial Angel Molina, presidente de la firma Stella Marys Cereales, S.A., habrían formado un acuerdo tácito de voluntades para cometer una pluralidad de delitos indeterminados, señalando que con dicho fin habrían acudido a interpósitas personas, físicas y jurídicas, con el objeto de dotar una aparente legalidad al traslado y blanqueo de granos de origen en el mercado marginal, generando documentación respaldatoria que permita justificar el traslado de aquellos, como así también el cómputo de créditos fiscales apócrifos,

41. TENTAK S.A. - Operaciones entre el 17/04/2008 y el 02/09/2008

Registra exclusión en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 01/12/2004 en la categoría "otro" y 13/07/2005 en la categoría "corredor". Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha de detección 06/10/2006 con motivo "sin capacidad económica", es decir con anterioridad a las operaciones con Nidera S.A.. De las tareas de fiscalización desarrolladas surge que: i) la empresa presentó dificultades en ser localizada tanto en el domicilio fiscal denunciado dado que se había mudado, como en el domicilio alternativo donde según informó el encargado del edificio ya no se encontraba hace años y no recibía ninguna correspondencia a su nombre; ii) no cumplimentó los requerimientos; iii) obra en un Acta confeccionada en el domicilio del supuesto contador, Sr. Reinaldo Pietrantonio, ya que es quien consta como contador público en algunas declaraciones juradas y estados contables, que el profesional manifestó desconocer a Tentak S.A. y que le resultaba llamativo como pudo figurar su CUIT y nombre en las declaraciones juradas de dicha sociedad. Anexo N° 41 – fs. 260/262

42. TORRES, LUIS ALBERTO - Operaciones entre el 03/11/2008 y el 26/05/2010

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 02/11/2009. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha de detección 20/05/2011 con motivo "prestanombres". De las tareas de fiscalización desarrolladas es dable destacar que el propio proveedor Sr. Torres informó al personal fiscalizador en oportunidad de la visita realizada el 03/12/2010 que tuvo una propuesta para operar en el rubro de compra-venta o consignación de granos a cambio de una comisión del 2% de las operaciones motivo por lo cual otorgó un poder ante escribano público, el que posteriormente revocó en función a que se dio cuenta que su apoderado realizaba a su nombre, sin su conocimiento, operaciones fraudulentas por montos importantes por supuestas compras en consignación y ventas a distintos clientes a través de corredores que desconocía motivo por lo cual realizó denuncia penal, ello así entre otras comprobaciones que obran en el cuerpo de antecedentes. Anexo N° 42 – fs. 263/266

43. TRIPLE EFE S.A - Operaciones entre el 25/04/2008 y el 15/06/2012

Registra exclusión como acopiador en el Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 14/02/2013. Fue incluido en la BASE E-Apoc, con fecha de detección 01/01/2008 con motivo “irregularidades en la cadena de comercialización”. De las tareas de fiscalización desarrolladas surge: i) que la firma no fue localizada en el domicilio fiscal, habiendo sido notificado el requerimiento mediante el procedimiento del art. 100 inc. b) de la ley 11.683; ii) presenta inconsistencias entre la capacidad de acopio de la planta y las cantidades de cereales operadas; iii) que movilizó granos por una cantidad superior a su capacidad de producción de acuerdo a las hectáreas declaradas y movilización de granos desde localidades no declaradas; iv) la capacidad productiva no se encuentra verificada atento no contar con maquinarias agrícolas a su nombre, ni tampoco practicó retención alguna por la contratación de servicios o compra de insumos; entre otros indicios que se describen en el cuerpo de antecedentes. Anexo N° 43 – fs. 267/270

Que ello así, teniendo en consideración la profusa investigación llevada a cabo por el organismo fiscal de la cual surgen las irregularidades, inconsistencias y conductas descriptas, a juicio de este Tribunal la impugnación de los proveedores cuestionados luce debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las operaciones y la capacidad de los sujetos como quienes las concretaron.

Que en el presente contexto resulta aplicable la *regla "onus probando 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.

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 tal orden de cosas, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinado a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por el Fisco 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 el apelante a 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 la real operación 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, aun cuando acreditase la mera 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 virtud de los indicios constatados por la auditoría fiscal es dable advertir que las operaciones no pudieron ser efectuadas por los sujetos impugnados, en tanto se corroboró que carecían de capacidad

económica, financiera y operativa, para lo cual cabe remitirse a los legajos de auditoría de cada uno de los sujetos impugnados.

Que frente a tales indicios que revelan las inconsistencias endilgadas a los proveedores observados, el recurrente no aportó los elementos probatorios indispensables para lograr desacreditarlas, escudándose en que las operaciones se encontraban documentadas, señalando que las inconductas fiscales de aquellos no pueden ser achacadas a la empresa que dio cumplimiento con los controles sistémicos pertinentes e indicando que los pagos se efectuaron en cuentas corrientes. Sin embargo, tales extremos no son suficientes para aseverar que aquel que emitió el comprobante sea efectivamente quien produjo y/o entregó el cereal, si al momento de evaluar su entidad y/o capacidad el Organismo Fiscal se encuentra con sujetos que presentan características que tornan evidente que sería imposible que cumplieran con aquellas operaciones.

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 inexistente, o porque –como ocurre en el presente caso- se trata de una operación que podría ser materialmente existente pero el sujeto emisor de la misma no resulta ser el proveedor real. Adicionalmente, cabe recordar que conforme surge de reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al periodo 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; O 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 de bienes 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 Futaleufú 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 este sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por esta Sala en distintos pronunciamientos y que se mantiene en la actualidad (*vide* “Prensadora Quilmes S.R.L.”, sentencia del 08/03/2024, “Moranzoni, Carlos”, sentencia del 28/08/2024, “Desarrollo y comunicaciones S.R.L., sentencia del 20/03/2024, “Work People S.R.L. sentencia del 06/05/2024, entre otros; así como también por otras Salas de este Tribunal que desde hace tiempo se vienen pronunciando en el mismo sentido (*vide* por caso la causa "Impulso SA.", TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa "Carrizo Luis E." de la misma sala, sentenciada el 31/0811999, y "Cía. Petrolífera del Carmen SA." sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha

23/06/1999 in re "Romero S.A.", y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SMC", CNACAF, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala "B", confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991), donde se dijo que "*…10) Que, por lo demás, la propia Ley 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 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/proveedores de servicios o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (cfr. 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 10/03/2015), 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, el Máximo Tribunal in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) 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 de los vendedores de los bienes o de los proveedores que prestan un servicio, 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 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 haber cumplido con las normas de 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.

Cabe aclarar que los indicios que pusieron en duda la veracidad de las operaciones que declara la recurrente frente a la administración tributaria se relacionan con la propia existencia de los proveedores fiscalizados, y en ese orden de ideas, no asiste razón a la recurrente cuando insiste en que prueba de la veracidad de las operaciones -y por lo tanto de los proveedores- se encuentra sustentada en el hecho de que tenían cuentas bancarias, estaban inscriptos ante la AFIP, no se encontraban en la Base E-APOC al momento de la operaciones, entre otros aspectos que se refieren a meros elementos formales de las operaciones que resultan insuficientes para contrastar con otras comprobaciones fácticas que ponen en franca evidencia la falta de capacidad para proveer los bienes que constituían el objeto de las operaciones impugnadas, además de otras circunstancias que se conducen a visualizar modalidades propias de un sistema encaminado al fraude.

Que frente a ello, las probanzas rendidas en los presentes autos no resultan conducentes a los fines de probar que los sujetos observados fueron quienes cumplieron con las operaciones; puede direccionarse más bien a dar veracidad al circuito de pagos y los gastos efectuados, todo lo cual tiene injerencia en el impuesto a las ganancias o salidas no documentadas, lo que no es objeto del presente análisis en este apartado.

En conclusión, las pruebas producidas en autos no son aptas para desvirtuar la impugnación planteada por el Fisco Nacional respecto a poner en tela de juicio que hayan sido los proveedores cuestionados quienes realizaron las operaciones con la actora.

Que en definitiva, el recurrente no presentó en esta instancia -ni precedentemente- 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"* ("Álcalis de la Patagonia SA.", sentencia del 06/05/1986).

Que por todo lo merituado, corresponde confirmar los ajustes proyectados, con costas.

VII. Que corresponde ahora pronunciarse sobre las multas por defraudación aplicadas en los Impuestos a las Ganancias -periodo fiscal 2008- y Ganancias - Salidas no documentadas -periodos fiscales 5 y 6/2008-, tipificadas según las previsiones de los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683.

VII.1. Planteo de prescripción de la acción punitiva.

La parte actora plantea que la acción del Fisco Nacional para aplicar la multa derivada del ajuste del

impuesto a las ganancias período fiscal 2008 -mediante la Resolución N°4/2020 (DV DEOA) emitida el 24/01/2020- se encontraba prescripta al momento de dictarse el acto de aplicación.

Para iniciar el análisis del agravio cabe señalar que el curso del término prescriptivo en trato se inició el 01/01/2010 y fenecía el 01/01/2015 (conf. arts. 56 y 58 Ley 11.683).

Siguiendo el orden postulado por la excepcionante, corresponde analizar la causal suspensiva derivada de la promoción de la denuncia penal. En efecto, la recurrente plantea que medió suspensión por 180 días hábiles administrativos de conformidad con lo previsto en el inciso d) del art. 65 de la ley 11.683, desde el 06/07/2015 fecha de emisión de la resolución determinativa de oficio, lo cual implicaría que al 20/01/2020, fecha de emisión de la Resolución N°4/2020 de aplicación de la multa, las facultades del Fisco Nacional se encontraban prescriptas.

Razona la recurrente -fs. 2374/2375- que:

-La ley 26.476, publicada en el boletín oficial el 24/12/2008, en su art. 44 suspendió por el plazo de un (1) año la prescripción para aplicar multas respecto de tributos a cargo de AFIP, es por ello que el conteo se corre un (1) año para adelante, y la multa correspondiente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2008 debe computarse desde el 01/01/2010.

-Por lo que en tal sentido, desde el 01/01/2010 y hasta el 31/12/2012 transcurren 3 años de prescripción.

-Que en el año 2013 se promulga la ley 26.860 publicada el 03/06/2013 en el boletín oficial, que en su art. 17 también suspendió por un (1) año la prescripción para imponer multas impositivas por AFIP.

-Que atendiendo a un criterio pro fisco, ésta parte no ha contado dentro del cómputo del plazo de prescripción el período desde el 01/01/2013 hasta el 03/06/2013. Sentado ello, desde el 04/06/2014 inclusive continúa el cómputo del plazo de prescripción.

-Que conforme lo estipulado por el art. 65 inc. d) de la ley 11.683, se suspende el plazo de la prescripción desde la formulación de la denuncia penal hasta los 180 días hábiles administrativos posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial.

-Que la ley 24.769 en su art. 18 establece expresamente que el organismo recaudador formulará denuncia penal una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, siendo que ésta fue dictada el 06/07/2015 y "siguiendo la línea en favor del organismo" corresponde tomar desde dicho día la suspensión del plazo de prescripción.

-Que conforme lo expuesto, se cuenta con 4 años y 32 días transcurridos hasta el día 06/07/2015 momento de la determinación de oficio y denuncia penal.

-Que atendiendo a las circunstancias que fueron objeto del proceso penal y la sentencia que ordenó ARCHIVAR, las actuaciones quedaron firmes en fecha 02/08/2016, es decir que los 180 días hábiles administrativos de suspensión de la prescripción finalizaron el 26/05/2017.

-Que siendo que desde el 27/05/2017 continuó el curso de la prescripción sin la intromisión de alguna

*causal de suspensión, el **día 24/04/2018** formalmente se cumplieron los 5 años de prescripción.*

Concluye que al momento -20/01/2020- del dictado de la Resolución N°4/2020 que aplica la multa se encontraba ampliamente prescripta la facultad de la AFIP para imponer sanciones.

Por su parte el organismo fiscal, sin negar que el Juzgado Penal el 16/03/2012 remitió Oficio a la AFIP solicitando que practique el informe del art. 18 de la ley 24.769 correspondiente a la determinación de la deuda vinculada a la sanción que motiva este análisis -determinación de oficio que se practicó y notificó el día 06/07/2015-, indicó que esta última no es la fecha que corresponde considerar como fecha de formulación de la denuncia penal.

Referenció el Dictamen N°221/2019 (DV JUGN) del 16/12/2019 mediante el cual la División Jurídica, ratificando su intervención del día 10/09/2019, mediante Nota N°471/2019 (DV JUGN), dijo: *"… en lo que concierne a la fecha de prescripción de las facultades del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas respectivas, se estima que, teniendo en consideración el inicio de la causa penal mediante Oficio del 16/03/2012 y su finalización 02/08/2016, la misma operaría los primeros días del mes de febrero de 2020, conforme los artículos 56 inc. a) 58, 65 inc. d) y 68 inc. a) de la ley 11.683 – t.o. en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio, de eventuales causales de interrupción de la prescripción por comisión de nueva infracción, que pudieren constatarse en el marco de otras órdenes de intervención, respecto de la contribuyente del asunto*" –fs. 2552–.

Agregó que el artículo 18 de la mencionada ley penal establece que *"El organismo recaudador formulará denuncia penal una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria"*. Así ello, al imponer que el organismo recaudador formule la denuncia una vez dictada la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria, no introduce una condición de procedibilidad para el proceso penal y/o limita que haya denuncia por otros medios.

Prosigue señalando que la denuncia constituye una *notitia criminis* que pone de manifiesto la posible comisión de un hecho delictivo y dicha noticia -que puede arribar por diferentes medios (denuncia formal, denuncia de un tercero, denuncia anónima, desprendimiento por testimonios, etc.)- da inicio a la investigación penal.

Algunas de las distintas variantes de la *notitia criminis*/denuncia, se presenta en el art. 18 de la ley 24.769, pero en rigor, dicho artículo establece que el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria lo cual es una pauta a cumplir por el ente recaudador del Poder Ejecutivo Nacional pero ello no regula la actuación del Ministerio Público Fiscal -que es un órgano independiente y con autonomía funcional- ni la actuación del Poder Judicial.

Asimismo, señaló que ni el Juez ni el Fiscal se encuentran acotados por la determinación efectuada por el organismo fiscal, ya que el proceso penal está dirigido a lograr la verdad material, lo cual lo diferencia de otras vías procesales que persiguen la verdad formal, tal como lo ha señalado la Sala "A" de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, en la Causa N°674/2004, … *"el justiprecio de los tributos que debe practicar el organismo recaudador de acuerdo con el art. 18 de la ley 24.769 es, desde luego, una información útil a esos fines, pero de ningún modo cabe entender que fuera vinculante para el juez o que sin esa información no pueda darse curso a la acción penal"*.

Y cita lo resuelto por la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Criminal y Correccional Federal de San Martín, en la causa "Mazzeo, M. A. s/Régimen Penal Tributario", del 29/03/2001, donde se dijo que "*el artículo 18 de la ley penal tributaria 24.769 establece incluso en forma expresa la posibilidad de omitir la previa determinación administrativa de la deuda: con la única obligación de practicarla cuando la denuncia penal fuese formulada por un tercero, en este caso el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de deuda*".

Concluye que, en definitiva, la justicia penal no se encuentra obligada a esperar la determinación de oficio para iniciar el proceso penal, y la *notitia criminis* / denuncia del delito de acción pública que llegue al Fiscal o Juez penal, por cualquier medio, dan cuenta del inicio de la causa penal. Así, las razones expresadas determinan por qué el 16/03/2012 es la fecha en la cual se suspende el curso de la prescripción de la multa en los términos del inciso d) del art. 65 de la ley 11.683. Por ello solicita el rechazo de la excepción de prescripción opuesta con imposición de costas.

Habiéndose consignado ya los argumentos de ambas partes en este aspecto de la *Litis, corresponde abordar* el análisis de los mismos. Previo a ello, cabe recordar que tal como tiene dicho la Corte Suprema de Justicia *"Los magistrados no están obligados a seguir a las partes en todas las argumentaciones ni a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas incorporadas a la causa, sino sólo aquéllas estimadas conducentes para fundar sus conclusiones"* (Fallos 325:1922).

Hecha esta prevención, debe señalarse que de acuerdo con los hechos que se consideran relevantes a los fines resolver el planteo de prescripción de la acción inherente a la multa aplicada, el inicio del cómputo del plazo prescriptivo de 5 años comenzó a correr el día 01/01/2010.

A su turno, dicho plazo quedó suspendido, en los términos del art. 65 inc. d) de la ley procedimental -texto vigente a la sazón- el día 16/03/2012 con el libramiento a la AFIP del Oficio por parte del Juzgado Penal interviniente, remitido con el objeto de que el organismo recaudador proceda a confeccionar el informe previsto en el art. 18 de la ley 24.769.

De ahí en adelante, el plazo prescriptivo se mantuvo suspendido hasta que transcurrieron los 180 días hábiles posteriores al momento en que la sentencia penal -dictada con fecha 02/08/2016- adquirió firmeza, por lo que aquél reinició su curso el día 3 de mayo de 2017.

Que sobre la base de estas premisas, se advierte que hasta la fecha del dictado de la Resolución N°4/2020 habían transcurrido 4 años, 10 meses y 7 días. Consecuentemente, el plazo de 5 años previsto para que opere la prescripción que nos ocupa no se hallaba cumplido para entonces, por lo que corresponde rechazar la defensa opuesta por la parte actora.

Que toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia de fondo a los efectos de la imposición de costas (Cfr. C.S.J.N, "Colorín IMSSA (T.F.N 24.123-I) c/DGI" sentencia del 02/07/2013).

VII.2. Planteo de nulidad del acto administrativo

Alega la recurrente la nulidad de los actos administrativos por falta de causa al considerar que los sumarios a través de los cuales se aplican las multas adolecen de graves vicios que lo tornan nulo de nulidad absoluta e insanable de acuerdo a las previsiones de la ley 19.549 -de aplicación supletoria de la ley de Procedimiento Tributario N° 11.683- que establece en su artículo 7° inciso b) que *"Son requisitos esenciales del acto administrativo (…) b) Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable…"*

Indica en sus recursos que de la lectura del acto administrativo que dispuso la apertura de sumario no se ha configurado, como la norma lo exige, la situación fáctica en la cual se sustenta el Juez administrativo como para impulsar el procedimiento en curso, y en consecuencia, no se asienta válidamente sobre los hechos y actos antecedentes que le sirven de causa.

Al respecto, cabe señalar que a los efectos de la procedencia de la nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley.

En este sentido las resoluciones se estiman suficientemente fundadas atento que el juez administrativo expresó sucintamente los motivos que lo llevaron a resolver como lo hizo y los hechos que ponderó a ese efecto, por lo que los agravios se traducen en meras discrepancias con lo resuelto por aquel funcionario.

En función de lo expuesto, corresponde rechazar las defensas de nulidad opuestas por la recurrente razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma.

En este aspecto cabe traer a colación lo expuesto por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* "*Ferioli, Jorge Oscar*" (sentencia de fecha 24/08/2007), que dijo *"...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial..."*.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de Cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (Cfr. "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

VII.3. Descartadas las defensas de prescripción y de nulidad de las acciones tratadas precedentemente, corresponde analizar si las multas aplicadas se ajustan a derecho.

Que en cuanto atañe a las normas de imputación invocadas por el Fisco Nacional, los textos legales vigentes a la fecha de los hechos juzgados en autos expresaban en lo pertinente:

Art. 46.- *El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido;*

Art. 47.- *Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:*

b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Que tal como sostuvo la Sala "B" *in re* "SANGUINETTI, Sergio Claudio" (Expte. Nº 25.562-I) y en "KANK Y COSTILLA S.A." (05/11/2004) entre otros "*...el ilícito tributario previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco...*". En el caso del art. 47 "*...Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad...*".

Que como derivación de lo señalado, si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería exponer puntualmente las circunstancias y aportar las pruebas pertinentes a efectos de acreditar el dolo; pero si opta por invocar las presunciones del art. 47 -como en el caso de autos-, deberá acreditar la circunstancia (hecho inferente) que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones (hecho inferido), presumiendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trata, e invirtiendo la carga probatoria.

Que, por lo tanto, si se analiza la presunción utilizada en la especie -la del inciso b) de dicho artículo 47-, debe puntualizarse que no cualquier incidencia allanaría el camino hacia una presunción adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de "grave" (véase "Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A." de esta Sala "B" -con otra integración- de fecha 11/02/2008).

Que las maniobras desplegadas en los casos probados de facturación manifiestamente apócrifa resultan ser hechos suficientes para calificar la gravedad de la incidencia en la determinación de la materia imponible que atribuye el Fisco Nacional -tal como se deja expuesto en el acto de imputación de la Resolución N° 5/2020 de Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas cuando expresa que *"(…) al tiempo de perfeccionarse las operaciones objetadas, la responsable ha incurrido en un ardid u ocultación maliciosa, sin el debido apego a las normas que se consideran esenciales para quienes pretenden cumplir fiel y cuidadosamente con sus obligaciones impositivas"*, agregando que *"… en el caso de autos, se observó la existencia de maniobras dolosas tendientes a defraudar al Estado, mediante la simulación de operaciones,*

a efectos de justificar salidas de dinero destinadas a un beneficiario oculto, por los periodos en trato, habiéndose constatado a partir de las tareas de la fiscalización actuante, la inexistencia de tales operaciones, tergiversando de esta manera la realidad económica de los hechos, generando un perjuicio directo al fisco (...)" (fs. 2591).

Por su lado, parte de la imputación contenida en la Resolución N° 4/2020 de Impuesto a las Ganancias sobre la presunción del inc. b) del art. 47, da cuenta de que *"De lo dicho se observa que la conducta imputada a la contribuyente queda atrapada dentro de la presunción indicada -por la lógica de la misma- como consecuencia directa de la maniobra desplegada, en atención a que los elementos documentales (en el particular las facturas de gastos cuestionadas y los pagos a ella vinculados) que deberían servir de base a las referidas declaraciones juradas presentan –al resultar apócrifas- una manifiesta disconformidad con las normas legales, en las cuales por su propia falsedad se consignan datos inexactos, existiendo por ende una grave contradicción entre libros, registros, documentos y demás antecedentes correlativos, que inciden gravemente en la determinación de la materia imponible"* (fs. 2398).

En razón de ello y de los datos fácticos obrantes en autos, cabe concluir que la presunción de que se ha valido la Administración Fiscal se encuentra debidamente activada y, bajo esa premisa, correspondía a la parte actora demostrar la falta de sustancialidad en la atribución subjetiva, cosa que no ha sucedido en la especie. Por tal motivo, corresponde la confirmación de las sanciones impuestas.

Que en lo relativo al *quantum* de la sanción aplicada, si bien la graduación de la pena es facultad discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente ella no queda exenta de la revisión posterior que de la aplicación de dicha facultad punitiva pueda realizar este Tribunal como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio.

Ello así, se advierte en los actos sancionatorios recurridos una falta de explicitación concreta de las razones que conducen al juez administrativo a graduar las multas en tres (3) veces el impuesto omitido, por lo que tal circunstancia, sumada a la de que no surge de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, lleva a considerar prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 -dos (2) tantos- de la ley procedimental.

En virtud de las consideraciones vertidas hasta aquí, voto por:

1. Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan el impuesto a las ganancias, el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas y el IVA, así como los intereses resarcitorios liquidados, con costas.

2. Confirmar las multas aplicadas respecto de los impuestos a las ganancias y a las salidas no documentadas, reduciéndolas al mínimo legal previsto por el art. 46 de la ley 11.683 vigente a la fecha de los hechos. Costas a cargo de la actora, salvo en la proporción correspondiente a lo que se reduce que se imparten en el orden causado.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante.

II. En cuanto a los planteos de prescripción que introduce la recurrente respecto de las facultades del Fisco

nacional para determinar los tributos apelados, la ley 11.683, en su artículo 56, dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras previstas en la ley de rito prescriben, conforme el inc. a), por el trascurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, por su parte el art. 57 establece que comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

Cabe señalar que para los períodos de IVA correspondientes a los períodos que van desde el 12/2006 a 11/2007, cuyo plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1/1/2008 resultan de aplicación las suspensiones previstas en las Leyes 26476 (B.O. 24/12/2008) y 26860 (B.O. 3/6/2013). En tanto para los restantes períodos de IVA y los períodos determinados tanto en el Impuesto a las Ganancias como en Salidas No Documentadas, sólo aplica la suspensión prevista en la última ley citada en atención a la fecha que, para cada caso, comienza a correr el término de prescripción.

En efecto, el artículo 44 de la Ley 26476 (B.O. el 24/12/08) dispuso *"Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"*. Cabe destacar que la causal de suspensión que establece la citada ley es de carácter general, al aplicarse a la prescripción en curso de las acciones para determinar o exigir el pago de los tributos y para aplicar multas.

Lo mismo corresponde señalar respecto de la *Ley Nº 26.860 (B.O. 3/6/2013) en su artículo 17 dispuso: "Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos* judiciales"; debiendo tenerse presente que de conformidad con el artículo 21 de dicha norma, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

En cuanto al planteo que efectúa la actora con relación a las manifestaciones vertidas por algunos legisladores durante el debate en la Cámara de Diputados de la que terminara siendo la Ley 26860, cabe recordar que nuestro Alto Tribunal ha señalado "Que, de conformidad con el criterio expuesto por esta Corte en Fallos: 120:372, debe suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, por lo cual sus informes orales o escritos tienen más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones individuales de los legisladores (Fallos: 77:319; 141 U.S. 268; 166 U.S. 290) y constituyen una fuente legítima de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51 y 337; 114:298; 115:186; Sutherland y Lewis Statutes and Statutory Construction, párrafo 470, segunda edición 1904 y numerosos fallos allí citados, entre ellos 143 U.S. 457 y 192 U.S. 470)."

"Es por ello, que frente a una disparidad de opiniones deberá adquirir relevancia la voluntad expresada por quienes sometieron el proyecto de ley a la consideración de los restantes integrantes del Parlamento, como así también la instrumentación finalmente plasmada en el texto aprobado." (CSJN, in re

“Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25063 s/proceso de conocimiento”, sentencia del 15/06/2010).

Que respecto del planteo de inconstitucionalidad que, de los artículos citados, introduce la recurrente, corresponde señalar que conforme el artículo 185 de la Ley 11.683 la sentencia de este Tribunal no puede contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes a no ser que la jurisprudencia de la Corte haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso debe seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal. En el caso, la redacción de ambos textos legales, no arroja dudas acerca de la intención del legislador, en cuanto a que la mentada suspensión se dispone “con carácter general”, esto es, que abarca a la generalidad de los contribuyentes responsables y no solamente a los que hubiesen ejercido el derecho a acogerse al régimen de normalización tributaria. Así lo ha entendido la C.S.J.N in re “Fisco Nacional c/Distribuidora El Plata SRL s/Ejecución Fiscal” de fecha 26/11/91.

En virtud de lo expuesto, voto por rechazar los planteos efectuados por la actora. Toda vez que el planteo de prescripción no fue planteado ni tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no corresponde una imposición de costas autónoma, toda vez que no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re: “Colorín IMSSA (T.F.N. 24.123-I) c/D.G.I.”, sentencia del 2 de julio de 2013).

III. Que en cuanto a los ajustes de fondo, el suscripto adhiere en lo sustancial a las conclusiones a las que arriba el Vocal preopinante en su voto, agregando al análisis que allí efectúa de las pruebas arrimadas en autos que la pericial contable solo aporta elementos que hacen a la formalidad de las operaciones pero que nada aporta a comprobar la realidad de las operaciones cuestionadas en autos y/o que las operaciones hayan sido efectuadas por los proveedores cuestionados por el Fisco Nacional, dado que la realidad de las transacciones es la que dará sustento al impuesto, lo cual no surge de la pericia contable.

IV. En cuanto al planteo de prescripción de las facultades del Fisco nacional para aplicar sanción respecto del impuesto a las ganancias del ejercicio 2008, el suscripto adhiere a las consideraciones que efectúa el Vocal preopinante, votando en su mismo sentido.

V. Que en relación a los planteos de nulidad que introduce en los recursos incoados contra las resoluciones que le aplicaran las sanciones recurridas en autos, cabe señalar que a los efectos de la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que habríase visto privado de oponer el impugnante, debiendo además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar, cosa que no ha acontecido en autos.

Que, respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones sancionatorias de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. En definitiva se observa que los agravios de la actora hacen

al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal y exceden el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar que si bien dichos planteos merecieron un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fueron articulados por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra los actos recurridos, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma (conforme doctrina de B-485-XLV, *"Bolland y Cía. S.A."*, sentencia de fecha 21/02/2013).

VI. En cuanto a la procedencia de las sanciones aplicadas en autos, el suscripto adhiere a las conclusiones del Vocal preopinante, concluyendo en su mismo sentido.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pérez.

Por todo lo merituado, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan el impuesto a las ganancias, el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas y el IVA, así como los intereses resarcitorios liquidados, con costas.

2. Confirmar las multas aplicadas respecto de los impuestos a las ganancias y a las salidas no documentadas, reduciéndolas al mínimo legal previsto por el art. 46 de la ley 11.683 vigente a la fecha de los hechos. Costas a cargo de la actora, salvo en la proporción correspondiente a lo que se reduce que se imparten en el orden causado.

Regístrese. Notifíquese. Cumplido, procédase a su impresión para ser agregado al expediente papel. Oportunamente, archívese.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.02.14 14:32:23 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: 2025.02.14 14:58:38 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: 2025.02.14 16:02:33 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: 2025.02.14 16:03:59 -03:00