


**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION**

D11º

En la ciudad de Buenos Aires, a los *15* días del mes de *febrero* de 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal titular de la Vocalía de la 10º Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal titular de la Vocalía de la 11º Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal titular de la Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expte. N° 34.270-I, caratulado: "NOBLE ARGENTINA SA s/ apelación"

**La Dra. O'Donnell dijo:**

I- Que a fs. 48/64 vta Noble Argentina S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 58/2010 de fecha 3 de noviembre de 2010 suscripta por la División Resoluciones de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la cual se determina de oficio el impuesto al valor agregado de los periodos fiscales 7/2005, 8/2005, 12/2005 y 9/2006, disminuyendo su sado a favor por la suma de \$41.980,82.

Manifiesta que el Fisco Nacional objetó el cómputo de créditos fiscales respecto de operaciones de compra de cereales realizadas a los proveedores Benso Guillermo Daniel, Cooperativa Agropecuaria de Productores Unidos Ltda. y Cereales El Paisa SA, por considerar que no habían sido los reales vendedores.

Señala que todas las impugnaciones se basan en circunstancias que conciernen exclusivamente a los proveedores y que escapan por completo a su incumbencia.

Afirma que las compras efectivamente existieron y que abonó las sumas correspondientes, incluyendo el IVA, y cumplimentando además todas las disposiciones legales relativas a los medios de pago, por lo que considera que las impugnaciones resultan infundadas.

Asegura que las operaciones fueron contratadas de conformidad con la modalidad habitual del mercado -es decir por intermedio de corredores-, que la mercadería efectivamente existió y que fue trasladada hacia los establecimientos de la empresa. Asimismo, dice que efectuó -en los casos en que correspondía- las retenciones a los proveedores en cuestión y solicita que se practique el ajuste de correcciones simétricas previsto en el quinto párrafo del art. 81 de la ley 11683.

Ofrece prueba y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

Que a fs. 75/88 vta. contesta el traslado del recurso la representación fiscal, quien por los argumentos que expone, solicita se lo rechace, con costas.

A fs. 94 se abre la causa a prueba, la que tramita hasta fs. 245, en que se clausura el periodo probatorio. A fs. 247 se elevan los autos a consideración de la Sala D y a fs. 296 se ponen para alegar, obrando los respectivos alegatos del Fisco Nacional y de la recurrente a fs. 301/307 y 308/316 vta.

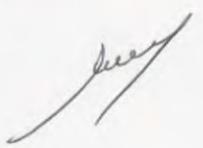
A fs. 318 se hace saber a las partes que en virtud de los decretos 281/18 y 286/18 publicados en el Boletín Oficial el 9 de abril de 2018, esta Sala quedó integrada desde esa fecha por quien suscribe como Vocal Titular de esta Vocalía y por los Dres. Edith Viviana Gómez, Vocal Titular de la 10º Nom. y Daniel Alejandro Martín, Vocal Titular de la 12º Nom. y se pasan los autos a sentencia.

II-Que según se relata en la Resolución apelada y se hace constar en el informe de inspección agregado a fs. 445/462 del cuerpo N° 3 de los antecedentes administrativos, durante la fiscalización llevada a cabo a la actora -cuya actividad consiste en la venta al por mayor de cereales- se detectaron irregularidades en los proveedores Guillermo Daniel Benso, Cooperativa Agropecuaria de Productores Unidos Ltda. y Cereales El Paisa SA que llevaron a concluir en que resultaban apócrifos, por lo que se impugnaron los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado por operaciones realizadas con ellos.

Que en el referido informe, se detalla la situación de cada uno de los proveedores mencionados: a) respecto de **GUILLERMO DANIEL BENSO**, se informa que no fue localizado en su domicilio fiscal, que fue excluido del Registro Fiscal de Operadores de Granos con fecha 12/9/05 por incorrecta conducta fiscal e incluido en la Base Apoc el 26/1/06, que poseía cuentas bancarias conjuntas con contribuyentes apócrifos involucrados en la causa penal N° 528/08 radicada en el Juzgado Penal Tributario N° 1, que no presentó declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2002, 2003, 2005 a 2008, ni se encuentra inscripto en los impuestos a la ganancia mínima presunta y bienes personales, que en el impuesto al valor agregado del periodo fiscal 2005 registró saldo a pagar sólo en relación al periodo 2/05 y registró importantes saldos a favor en los periodos 6 a 9/05. Asimismo, de los registros fiscales surgió que el único bien que poseía era un inmueble urbano y dos automóviles modelos 1993 y 1994 que fueron vendidos en los años 2002 y 1999, respectivamente; b) en el caso de **COOPERATIVA AGROPECUARIA DE PRODUCTORES UNIDOS LTDA**, de las declaraciones efectuadas por el Sr. Edilberto Jerez en su carácter de Presidente del Consejo de Administración, surgió que la Cooperativa otorgó poder especial mediante Escritura Pública a favor de Diego Toledo Morell a fin de facilitar la operatoria comercial de la Cooperativa, pero el apoderado nunca cumplió su cometido y utilizó el poder para realizar negocios particulares, no habiendo podido ser localizado para rendir cuentas de su actuación. Por otra parte, el Sr Jerez desconoció el volumen o magnitud de las operaciones celebradas a nombre de la Cooperativa por el apoderado en cuestión, habiendo efectuado una presentación ante la Justicia Federal por administración fraudulenta y/o estafa. Asimismo, desconoció las operaciones de venta de granos efectuadas en nombre de la Cooperativa y manifestó que ésta no manejó fondos provenientes de venta de granos ni se cobraron valores en su nombre. También manifestó que las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado eran presentadas por el asesor impositivo de la Cooperativa, que se desconocía la procedencia de los datos que fueron consignados en dichas declaraciones y que no resultaba posible aportar a la inspección documentación alguna o cualquier otro dato relacionado con el movimiento físico de granos; c) respecto de **CEREALES EL PAISA S.A.**, la firma no pudo ser localizada en el domicilio fiscal ni en ninguno de los visitados por la fiscalización, se constató que no poseía bienes registrables, que presentaba declaraciones juradas en el impuesto al valor agregado informando gran cantidad de períodos "sin movimiento", que no registraba inscripción como empleador ni declaración de empleados en relación de dependencia, que no existían estados contables y balances generales presentados en la Inspección General de Justicia, que realizó y sufrió retenciones por contribuyentes vinculados a la causa penal N° 528/08 y que registraba vínculos comerciales con sujetos vinculados a esa causa, además de compartir con esos contribuyentes autoridades y profesionales que confeccionaron sus balances para fines fiscales.

III- Que en la instancia administrativa, la actora produjo prueba informativa y pericial contable, cuyos resultados -como se da cuenta en la resolución apelada- no resultaron conducentes para desvirtuar los cargos formulados. En efecto, los oficios ofrecidos a las empresas transportistas para que informasen el lugar de destino y retiro de la mercadería y a los bancos a fin de que informaran los detalles del pago electrónico de transacciones realizadas, así como la pericia contable en la que se requiere que los peritos informen si las operaciones estaban registradas contablemente, se encontraban encaminadas a probar el efectivo servicio de transporte de las mercaderías y la formalidad de los documentos y libros registrales, pero ello en nada contribuyó a acreditar que hubieran sido los proveedores observados quienes realmente vendieron la mercadería.

IV.- Que en esta instancia, la recurrente dirige sus agravios fundamentalmente a señalar que el organismo fiscal basó la impugnación de los créditos fiscales en circunstancias que considera ajenas a su incumbencia y manifiesta su desacuerdo con que sea ella la que deba





## TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

controlar las irregularidades de los proveedores, pero la prueba que produce resulta insuficiente para demostrar que las compras fueron realizadas a los mismos.

Tal es el caso de los informes obrantes a fs.199, 200 y 217 en los cuales las personas y firmas oficiadas -Roberto Antonio Botto, Transporte Astudilla y Norberto Yacomozzi, respectivamente- manifestaron que nunca habían prestado servicios de transporte para Noble Argentina SA. o bien que no conservaban en su poder las cartas de porte correspondientes.

En cuanto a los oficios cursados al Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca (fs.105/106) y a la Bolsa de Comercio de Rosario (fs. 150/153 vta), en sus contestaciones se informan las modalidades de las operaciones de compraventa de granos, cuestión que además de no encontrarse controvertida en autos, nada aporta para demostrar que efectivamente se hayan llevado a cabo las operaciones con los proveedores impugnados. En el mismo sentido, el informe de la Bolsa de Cereales de Buenos Aires obrante a fs. 206 se refiere en forma genérica a la comercialización de productos agrícolas y la metodología de registro de contratos ante esa entidad, lo que tampoco resulta prueba fehaciente de la realidad de la operatoria supuestamente llevada a cabo con los proveedores cuestionados.

Por su parte, el Banco BBVA Francés en su contestación de fs. 162/186, aporta los extractos bancarios de las cuentas radicadas a nombre de Guillermo Daniel Benso -cerrada el 17/9/07- y "Cereales El Paisa S.A." -aún abierta a la fecha del informe - en los que consta el detalle de los movimientos realizados en las mismas, entre los que se encuentran transferencias efectuadas a ambos por Noble Argentina S.A. pero de esas acreditaciones no se desprende prueba alguna que pueda servir para contradecir la postura fiscal acerca del carácter de apócrifos de esos proveedores.

Que tampoco la prueba pericial contable obrante a fs. 122/122 vta resulta de utilidad para la resolución de la litis tal como ha quedado planteada, puesto que si bien en la misma se detalla lo consignado en los registros contables de la actora en relación a los pagos y las retenciones realizadas a los proveedores por las operaciones cuestionadas, ello no acredita la efectiva realización de las transacciones con los mismos. Por otra parte, lo informado respecto de los aspectos formales de la facturación y la registración tampoco resulta eficaz para rebatir la tesis fiscal, sustentada en las numerosas irregularidades detectadas a los proveedores impugnados que llevaron al Fisco Nacional a considerarlos apócrifos

Las mismas conclusiones respecto de la carencia de fuerza probatoria cabe aplicar al resultado del oficio librado a la firma Agropol S.A., que a fs. 147/148 acompaña un listado de las operaciones en las que dice haber actuado como corredor en compraventas de cereales efectuadas por Noble Argentina S.A. durante los periodos fiscales en cuestión, entre las que se consigna un contrato celebrado con Guillermo Daniel Benso, pero esa mención no resulta eficaz para contrarrestar los datos recabados por el Fisco acerca del mencionado vendedor de los cuales se concluyó su carácter de apócrifo.

Que ello así, resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI" del 10 de marzo de 2015, al sostener: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 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 imposables...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA a la circunstancia de que*

*el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó”.*

V- Por último, con referencia a la solicitud de la recurrente de que se computen a su favor las retenciones practicadas, esta Sala -por mayoría- concluyó en su improcedencia en autos “Golden Peanut Argentina S.A.”, sentencia del 26 de junio de 2018 a la que cabe remitirse en mérito a la brevedad.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución apelada, con costas.

**El Dr. Martín dijo:**

Que adhiere al voto precedente.

**La Dra Gómez dijo:**

I- Que adhiero a lo expresado en los Considerandos II, III y IV del voto de la Dra. O'Donnell en virtud de lo cual se admite el criterio del Fisco Nacional para impugnar el crédito fiscal computado por la recurrente respecto a las operaciones invocadas con los proveedores Benso Guillermo Daniel, Cooperativa Agropecuaria de Productores Unidos LTDA y Cereales El Paisa S.A.

II- Que no obstante ello, no puede pasarse por alto el planteo realizado por la actora en cuanto al cómputo de retenciones efectuadas en virtud de la operatoria señalada (vide fs. 61 vta./63). Que surge del informe pericial producido en autos, que los expertos realizan un cuadro con el detalle en el que constan las retenciones practicadas, lo que no ha merecido observación alguna por parte del ente fiscal (vide fs. 120).

Que resulta oportuno traer a colación lo expuesto en el dictamen de la Procuración General in re “Compañía Argentina de Granos SA c/AFIP (DGI) s/contencioso administrativo - varios”, fechado el 8 de noviembre de 2016 y relativo a la demanda de repetición de importes ingresados por la citada compañía al Fisco Nacional en concepto de retenciones del impuesto al valor agregado (IVA) por las compras de cereal realizadas a ciertos proveedores que fueron reputadas inexistentes por el organismo recaudador. Allí se dijo que: “En efecto, y en primer lugar, como ya se señaló en el citado dictamen registrado en Fallos: 306:1548, el pago de la retención es imputado “al contribuyente que la soporta”. Sin embargo, al seguirse la tesitura del Fisco, se ignora a ese contribuyente y, por ende, el importe del IVA retenido e ingresado no podrá ser aprovechado por sujeto alguno, dando origen a un enriquecimiento sin causa del Estado.

“En segundo término, y para ilustrar mejor la situación mediante un cambio de perspectiva, piénsese que, si - por hipótesis- el contribuyente hubiera omitido actuar como agente de retención y dicha transacción luego es impugnada por el Fisco al desconocer al proveedor, es a todas luces evidente que el ente recaudador tampoco podría, a la vez que niega el crédito fiscal respectivo, imputarle a ese mismo contribuyente que omitió actuar como agente de retención de una obligación tributaria que no se generó”.

“Es inveterada doctrina del Tribunal que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros) Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284).

“Así las cosas, es mi parecer que la posición adoptada por el Fisco Nacional en esta causa -consistente en negar el crédito fiscal pero afirmar la pertinencia de la retención practicada, en ambos casos sobre la misma operación que cuestiona- es incongruente, lo cual no



## TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

resulta de recibo toda vez que, como ha dicho esa Corte, él debe "estar a las verdes y a las maduras" (Fallos: 334:485 y su cita)"

Que ello así, considero que procede el cómputo de aquellas retenciones debidamente ingresadas por el retentor contra el impuesto ajustado por el Fisco, atento que la confirmación de los ajustes practicados no puede abarcar la impugnación de aquellas retenciones que han sido efectivamente realizadas y acreditadas, aún cuando no se haya justificado la operatoria a la cual refieren. Que una conclusión contraria importaría una doble percepción impositiva (parcial) del impuesto involucrado en dichas operaciones por parte del Fisco Nacional, importando, ello, un verdadero enriquecimiento sin causa de la administración. (criterio expuesto por esta Juzgadora in re "Golden Peanut", sentencia del 26 de junio de 2018)

En tal inteligencia, corresponde que el Fisco Nacional reliquide el IVA, debiendo deducir de los montos determinados las sumas acreditadas como retenciones que se exponen en el cuadro obrante a fs. 120, asignándole el carácter de ingresos a cuenta de lo determinado (cfr. TFN "Ciccone Calcográfica SA" -Sala C- del 19/12/2003).

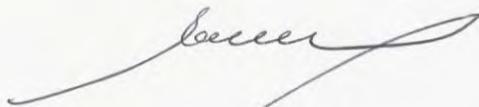
Que por lo expuesto, cabe confirmar el acto apelado determinativo del IVA, debiendo practicar el Fisco reliquidación respecto de las retenciones efectivamente realizadas por la recurrente según se indica en la pericia contable. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

Atento al resultado de la votación que antecede,

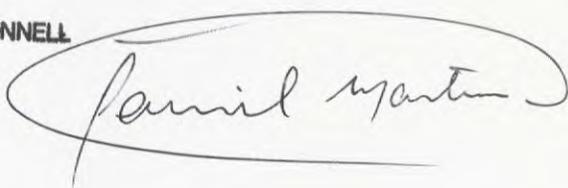
### SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.-

  
EDITH VIVIANA GOMEZ  
VOCAL

  
AGUSTINA O'DONNELL  
VOCAL

  
DANIEL ALEJANDRO MARTÍN  
VOCAL

