

JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Recurso de apelación. Intereses resarcitorios. Multa arts. 46 y 47, inc. b), Ley 11.683. Impugnación de facturas de compra. Confirmación parcial de las resoluciones apeladas. Molino Argentino S.A.I.C.A.G.E.I. s/apelación-I.V.A.-ganancias, T.F.N., Sala B, 21/6/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 30.609-I, caratulado: “Molino Argentino S.A.I.C.A.G.E.I. s/apelación-I.V.A.-ganancias” y su acumulado de igual carátula Expte. 33.277-I; y

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 118/144 y 264/299 la actora interpone recursos de apelación en los Exptes. 30.609-I y 33.277-I contra las Res. 187/07, 188/07, 53/09 y 54/09, respectivamente, dictadas por la Dirección Regional de Mercedes de la Dirección General Impositiva que le determina de oficio el impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 2002 a 2005, octubre 2002 a junio 2005 y 2003, 2004 y 2005, 6/04 a 6/06, respectivamente, con intereses resarcitorios, y le aplica multa en los términos del art. 46 y 47, inc. b) de la Ley 11.683.

Que la actividad que desarrolla el contribuyente es la molienda de trigo.

Que en primer lugar, resulta preciso señalar que el presente caso reconoce su origen a partir de un análisis realizado mediante el cual se impugnaron las facturas de compra, ya que los supuestos proveedores no tendrían la capacidad operativa para la producción y/o venta de los servicios, que pretende computar la empresa adquirente.

La apelante manifiesta con relación a los fundamentos de las resoluciones atacadas que no existe en todas las actuaciones un solo elemento de cargo. También considera a su entender que se encuentra acreditada la compra de cereal con la prueba ofrecida en el descargo (fs. 373/436 de los Cuerpos II y III de I.V.A. de la Orden de Intervención N° 174.884) y por los propios funcionarios actuantes quienes en sus informes previos (fs. 368 y cs., tercer párrafo; Orden de Intervención N° 174.884; impuesto a las ganancias, Cuerpo II y f. 17, tercer y cuarto párrafo, Cuerpo I.V.A. del sumario MS DRR 44/07) y luego durante la producción de la prueba pericial contable propuesta (I.V.A., Cuerpo III y IV, fs. 459/641; Orden de Intervención N° 174.884) y posteriormente (informe de fs. 51/52 del mencionado informe consultor técnico agregado en cuerpo separado de las dos órdenes de intervención, en un total de cincuenta y cuatro fojas), confirman que Molino Argentino S.A.: 1. lleva libros y registros en legal forma; 2. acreditó la concordancia entre las facturas cuestionadas, los medios de pago utilizados, las retenciones practicadas y los resúmenes bancarios de la empresa; 3. que la sociedad tenía los fondos suficientes y/o disponibilidades para cancelar las facturas cuestionadas; 4. que las facturas tenían CAI y el mismo se encontraban vigentes al momento de la recepción de la mercadería y pago; y 5. que los cheques con los que se abonaron las facturas fueron debitados de la cuenta de la sociedad.

Sostiene la actora que el Fisco nacional realiza un análisis de los proveedores cuyos créditos fiscales pretende impugnar en base a argumentaciones muy débiles, aisladas, hasta antojadizas –por no decir inexistentes–, con el fin de crear las causas o fundamentos de un ajuste absolutamente improcedente, motivado en impugnar el crédito fiscal de las presuntas facturas apócrifas, según su propia definición. Manifiesta que de la simple lectura de los “cargos” efectuados por la A.F.I.P.-D.G.I., bastaría para que se hubiese ordenado el archivo de las actuaciones, considera que el fundamento para impugnar las facturas y/u operaciones (aunque termina reconociendo que estas existieron), es lo que exige la normativa vigente a la época de cada operación, así como el resto de la documentación respaldatoria y de cancelación de obligaciones. Habiéndose acreditado en el descargo que no existe una sola factura apócrifa y mucho menos operaciones apócrifas.

Afirma que en algunos casos las operaciones con el proveedor –v.g. Trente S.R.L.– son anteriores a los procedimientos que según la postura fiscal implican que dicho proveedor era apócrifo. Sostiene además que si de los mismos surgían dudas y/o presunciones y/o cualquier indicio o prueba firme en tal sentido, debieron darlo de baja del Registro de Operadores en la Compra Venta de Granos. Manifiesta que de los demás cargos ninguno es imputable a la sociedad adquirente. Con respecto al proveedor Charras el Fisco basa su impugnación en que la operación fue abonada con Lecops, que se practicó una retención al I.V.A. y se pagó con un cheque del Banco Societe Generale y que no se pudo obtener copia habiéndose presentado el mismo al cobro en el Nuevo Banco Industrial de Azul por lo que no se pudo observar cómo fue emitido ni quien cobro dicho valor. En este caso no habla de fechas de los “procedimientos de auditoría realizados” (o mejor dicho no realizados), ya que se podría haber circularizado al mencionado Banco pidiendo fotocopia para saber quien lo cobro, lo que en ningún caso importa –con relación a la sociedad Molino Argentino S.A.–, salvo que se hubiese acreditado, lo que ni siquiera se insinuó en ninguno de los casos, que alguien de la empresa hubiera cobrado algún cheque y en ese caso presumir connivencia. En forma similar se pretende incriminar las operaciones con el proveedor Guchea: diferencia de kilogramos entre lugar de origen y entrada al Molino (ver anexo de diferencias en descargo y prueba); que se pagó con cheque a nombre del titular para depositar en cuenta y en el dorso la supuesta firma de Guchea cobrado en el Nuevo Banco Azul. Que no se localizó al domicilio de la firma, no declara personal ocupado y que no aportó documentación. Que, con fecha 24/11/04, se reiteró el pedido de información sin respuesta. Que no posee bienes registrables y que no declaró los débitos fiscales reales, concluyendo a posteriori que la firma no posee capacidad operativa necesaria para generar un volumen de facturación importante. Sostiene que las operaciones entre Molino y Guchea se realizaron entre el 2 y el 20/11/03 y la presunta investigación habla de fines del año 2004. De cualquier manera también este proveedor figuraba habilitado para operar (inscripción en el Registro de Operadores de Granos) que se adjuntó con toda la prueba y fuera reconocido por la instrucción.

Alega que en todos los casos al momento de todas las operaciones cuestionadas, los proveedores se encontraban habilitados para la A.F.I.P. para actuar en el Registro de Operadores en la Compra Venta de Granos y Cereales y ninguno de los comprobantes es apócrifo, tal cual se acreditó tanto con la prueba ofrecida en el descargo presentado, como surge en forma indubitable de los informes de los funcionarios que actuaron en la empresa durante dos años y medio, como por la prueba pericial contable y la prueba e informe paralelo sobre los puntos periciales propuestos presentada por la A.F.I.P. Con

una mención final a f. 53 (índice) del legajo “Informe Consultor Técnico”, agregado por separado, donde al pie de la página aludida figura la leyenda sin interés fiscal.

Sostiene que los proveedores impugnados y sus comprobaciones se encontraban autorizados y habilitados por la A.F.I.P. y la O.N.C.C.A. a la fecha de las operaciones (en algunos casos se menciona en el informe de f. 353 y ss., Cuerpo II, impuesto a las ganancias; Orden de Intervención N° 174.884) y la mayoría se encuentran aún habilitados para actuar como se acredita con la certificación por escribano que se adjuntó en oportunidad del descargo con la información emanada de la página de A.F.I.P. De la misma surge que a la fecha de la presentación del descargo –17/8/07, varios años después de realizadas las operaciones cuestionadas– en la base de datos de A.F.I.P. sólo dos de los seis proveedores que se pretende impugnar figuran en la base de apócrifos y con fechas de novedad largamente posteriores a la finalización de la operatoria realizada por Molino Argentino con los mismos, lo cual refuerza el argumento de buena fe, cumplimiento de la normativa vigente y la responsabilidad ineludible de los organismos que actúan como autoridad de contralor.

Manifiesta que los medios de pago utilizados responden a la normativa vigente a la época de cada operación. En los casos en los cuales la inspección y la resolución manifiesta que no pudo ver los reversos de los valores, es dable recordar que es el propio organismo que en virtud de sus amplias facultades de verificación y fiscalización quien puede solicitar a los Bancos intervinientes que actuaron como pagadores, el reverso de los mismos, ya que no puede ser considerado tarea atribuible al contribuyente.

Alega que ni de las resoluciones impugnadas, ni de los informes de los funcionarios actuantes, como del resto de las actuaciones, surge o se insinúa, infracción formal ni de fondo a ninguna norma de facturación o cancelación de las operaciones como para considerar apócrifas las facturas, las que fueron todas validadas, con CAI autorizadas en todos los casos y que reúnen todos los requisitos exigidos por las normas vigentes; incluso –dice– se encuentra acreditado que a la fecha de las operaciones los proveedores se encontraban habilitados por ese mismo organismo para actuar en la compra venta de granos. También es un hecho probado que la mayoría de las operaciones se realizaron a través de corredores intermediarios y la propia resolución surge que no hay objeción alguna a la forma de cancelación de las obligaciones, ni a la documentación que debía exigirse o actos que debió realizar la empresa como, asimismo, se encuentra probado que se efectuaron las retenciones correspondientes. Sostiene que los mismos inspectores dejan constancia que las operaciones existieron, que el trigo entró en la planta o se exportó como se dijo (v.g. al hablar de las diferencias insignificantes de kilogramos entre los que figura en las cartas de porte y los kilos efectivamente ingresados a la planta y justificados al hablar de cada uno de los proveedores) y por lo tanto no pueden ser impugnadas sino por cuestiones que en este caso no solo investigaron, sino que, además, dejan constancia de que se realizaron correctamente (forma de pago, retenciones, solicitud de documentación habilitante). En todas las operaciones impugnadas la A.F.I.P.-D.G.I. pretende poner como carga del contribuyente tareas que le son propias y con amplios poderes para hacerlo como la de verificar y fiscalizar a los proveedores que ellos mismos autorizan a actuar y años después de realizadas las operaciones respaldadas por toda la documentación exigida, impugnarlas por hechos no imputables al comprador de buena fe.

Sostiene que la empresa cumplió con todos los pasos impuestos por la frondosa normativa emanada de las leyes, decretos, resoluciones generales de la propia A.F.I.P., etc., como de la O.N.C.C.A. y es un grave error considerar que es responsabilidad del contribuyente efectuar auditorías de tipo operativo a cada proveedor con el que opere, cuando no existe duda alguna que esa función está delegada por las leyes del Estado nacional no solo a la A.F.I.P. sino también a la O.N.C.C.A.

Afirma que no existe en todas las actuaciones una conducta que exteriorice por parte del Molino un perjuicio fiscal, ya que ha realizado y cumplido con todos los pasos indicados por las normas vigentes a la época de cada operación impugnada y en la mayoría de los casos dichas operaciones (incluso según la propia instrucción, se efectuaron y depositaron retenciones en más). Agrega que en ningún momento la A.F.I.P. menciona en qué consistió el ardid o engaño por parte de la sociedad. Por último, señala que la intencionalidad de defraudar que se le atribuye no solo no tiene asidero con los elementos y pruebas arrimadas a las actuaciones, sino que, ni siquiera se hace mención ni en el informe presentado por los funcionarios actuantes ni en la resolución, de fecha 11/6/07.

Sostiene que con la documentación y prueba aportada en las presentes actuaciones se ha acreditado que ninguna conducta del Molino puede encuadrarse en las presunciones del art. 47 por parte de organismo recaudador. No puede decirse lo mismo de la D.G.I. quien no ha aportado pruebas, ha incurrido en contradicciones y errores de interpretación de normas en la resolución apelada llegando a una flagrante resolución que causa gravamen irreparable.

Con respecto a la determinación de oficio en el Expte. acumulado 33.277-I, la actora sostiene con relación a la impugnación del proveedor San Ignacio S.R.L., que es la propia D.G.I. la responsable, ya que al momento de inscribirlos debieron reclamarle, por las disposiciones vigentes mencionadas, hasta los planos de la planta; incluso, si fueran productores deben reclamarles títulos de propiedad y/o arrendamiento. Sostiene que la capacidad operativa se probó ante la propia A.F.I.P. mediante su inclusión en el Registro Fiscal de Operadores de la Compra y Venta de Granos y la autorización mediante CAI de los comprobantes que emite (en un todo en contradicción con la teoría de los actos propios). Señala que si bien el juez administrativo en cuanto al traslado físico de la mercadería, dice que se detectaron irregularidades –sin mencionar cuáles–, se contradice con los dichos de los inspectores actuantes y las consultas a las páginas de A.F.I.P. sobre los transportistas. Por último explica que el circuito financiero de los cheques y quién los cobró resulta ajeno a la recurrente, es un problema de los Bancos o de la falta de fiscalización de la A.F.I.P., pues está expresamente reconocido que los cheques eran emitidos a nombre del proveedor, y en todos los casos cruzados, no a la orden y para acreditar en cuenta.

Con relación al proveedor Cerealera y Constructora del Norte la actora sostiene que de la prueba pericial contable tanto el perito ofrecido por la empresa como el consultor técnico, coinciden en las respuestas afirmativas en cuanto a que los libros son llevados en legal forma, la concordancia entra las facturas utilizadas, los medio de pagos utilizados, las retenciones practicadas y los resúmenes bancarios de la empresas; que la empresa tenía fondos suficientes y/o disponibilidades para abonar las facturas cuestionadas, que las facturas tenían CAI y los mismos se encontraban vigentes al

momento de su recepción y pago; y que los cheques con los que se abonaron las facturas fueron debitados de cuentas de la sociedad.

Con respecto al proveedor Cooperativa de Provisión de Servicios para Productores Rurales Ltda. sostiene que las fechas de las operaciones impugnadas a la empresa con la cooperativa se realizaron entre marzo y junio de 2006 y todas, fueron realizadas con todas las formalidades exigidas a la época de las mismas y basta con decir que se encontraban habilitadas por el propio organismo, quien les brinda a los contribuyentes operadores la capacidad reclamada, a través de sus propias páginas web (control de facturas apócrifas, inscripción y vigencia de la misma en el Registro Fiscal de Operadores en la Compra Venta de Cereales, habilitación de facturas mediante CAI, etcétera).

Sostiene con respecto a los proveedores cuestionados que se ha acreditado que en la totalidad de las operaciones, tanto el cereal como el transporte utilizado existen y que, por lo tanto, se encuentra acreditada la veracidad de las operaciones, exigencia del art. 34 de la Ley 11.683. Manifiesta que se encuentra acreditado que las operaciones se realizaron y que los proveedores existían y se encontraban habilitados para actuar en la comercialización de granos, por lo que no debería haberse seguido el proceso de determinación de oficio por la conocida “teoría de los actos propios” y por un principio lógico de contradicción. Alega que tampoco había contradicciones o inconsistencias entra las actividades declaradas por los proveedores y la descripción de los conceptos incluidos en la facturación.

Sostiene que los proveedores impugnados y sus comprobantes se encontraban autorizados y habilitados por la A.F.I.P. y la O.N.C.C.A. a la fecha de las operaciones y, aún mucho tiempo después y con fechas de novedad largamente posteriores a la finalización de la operatoria realizada por Molino Argentino con los mismos, lo cual refuerza el argumento de buena fe, cumplimiento de la normativa vigente y la responsabilidad ineludible de los organismos que actúan como autoridad de contralor.

Sostiene que en muchos de los casos actuó un intermediario que también verificó la validez de los datos aportados por los vendedores y certificados tanto por ellos como la A.F.I.P. y O.N.C.C.A., los medios de pago utilizados responden a la normativa vigente a la época de cada operación y confirma la validez de los mismos y las resoluciones apeladas, ni siquiera mencionan en ningún caso alguna eventual connivencia con los proveedores (por el contrario expresan que en todos los casos se pagó correctamente y se efectuaron las retenciones correspondientes).

Manifiesta que tampoco puede imputarse a la contribuyente de Autos, cuando como en el caso ha cumplido con la normativa vigente, hechos de los proveedores, tales como, la solvencia de los socios, cumplimiento de obligaciones tributarias, “capacidad operativa”, capacidad de gestión, si pudieron o no poseer el cereal que entregaron y cobraron. Estas son facultades y fundamentalmente deberes y obligaciones que hacen al control tanto de ese organismo como de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (O.N.C.C.A.), ajenas a la recurrente.

Por último, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

II. Que a fs. 166/178 y 309/328 se presenta el Fisco nacional, contestando el recurso interpuesto negando los hechos alegados y solicitando la confirmación de la sanción.

Sostiene que la actora en su demanda se limita a reproducir los agravios y conceptos vertidos en oportunidad de correrse la vista con la cual se inició el procedimiento determinativo de oficio, y que fueran ampliamente refutados por el juez administrativo, conforme surge de los propios Considerandos de la resolución recurrida. Además sostiene que la recurrente incurre en notorias inexactitudes y falacias a fin de distorsionar los hechos y colocarse en mejor posición frente a las comprobaciones realizadas por la inspección. Cabría señalar en tal sentido, que resultan inaceptables la explicaciones que intenta dar la recurrente frente a la contundencia de los cargos fiscales, y además pretendiendo desligarse de toda responsabilidad bajo el paraguas de la buena fe. Siendo su postura por demás endeble e insuficiente para desvirtuar los resultados de la auditoría fiscal y la comprobación de la utilización de facturas apócrifas y de operaciones de compra cuya veracidad se encuentra seriamente cuestionada.

Sostiene que la actora no ha intentado siquiera producir la prueba en contrario a fin de destruir esta sumatoria de indicios graves, precisos y concordantes, limitándose en su escrito recursivo a valerse de excusas (tales como, citar fuera del contexto aspectos muy aislados –y no decisivos– de tales irregularidades, etc.), sin lograr aminorar su responsabilidad en los hechos comprobados por la auditoría fiscal. De la misma manera, entender que la sola inscripción en un registro (en este caso: “Registro de Operadores en la Compra Venta de Granos y Legumbres”) habilita a considerar que el proveedor posee “capacidad operativa”, otorgada tanto por la A.F.I.P., como por O.N.C.C.A., constituye un absurdo que no resiste el menor análisis jurídico, ya que tamaña conclusión no puede extraerse de la normativa específica.

Alega que no hay un pretendido traslado de responsabilidad (como indica la recurrente en su demanda), en lo que respecta a la falta de “capacidad operativa” de ciertos proveedores, ya que es la propia actora quien confiesa que la mayoría de las compras de cereal los llevó a cabo a través de intermediarios, lo cual –a entender de esta representación fiscal– acentuaba la necesidad de un control más estricto en razón de las características de dicha operatoria.

Manifiesta que el contribuyente no podía ignorar la existencia de facturas apócrifas, mediante las cuales intentó respaldar sus liquidaciones de impuestos. Lo cual prueba tanto el elemento material de la conducta enrostrada en este expediente, así como también la intención dolosa.

Que en relación con la impugnación de los proveedores efectuada en el Expte. acumulado 33.277-I, el Fisco manifiesta que se basaron en una serie de indicios comprobados, graves, precisos y concordantes que llevaron a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la existencia de las operaciones. Hay que tener en cuenta que las impugnaciones de las operaciones con los proveedores o prestadores detallados y sus correlativas implicancias fiscales, no fueron consideradas por parte del Fisco nacional en forma aislada, ya que se trata de situaciones reiteradas e irrazonables desde el punto del trato comercial, que se conjugan en un conjunto de anomalías que permiten impugnar las referidas operaciones.

Sostiene que la documentación idónea para habilitar el cómputo del crédito fiscal del adquirente, debe ser válida tanto desde el punto de vista formal como material. Es decir, que tal documentación no sólo debe reunir los requisitos formales previstos por las normas reglamentarias dictadas por la A.F.I.P., sino que, fundamentalmente, tienen que reflejar “la real operación económica” que pretende documentar, de manera que si quien emite el comprobante no es el vendedor real de la mercadería no se habrá configurado el requisito legal para considerar como verdadero el negocio jurídico que el documento pretende acreditar.

Alega que las argumentaciones vertidas por la actora, no resisten el menor embate de un análisis serio de la cuestión planteada, toda vez que si las operaciones realizadas por la contribuyente no denotan que sean reales, en consecuencia, no habilitan el cómputo del crédito fiscal respectivo.

Manifiesta que no ha sido probado en Autos, por parte de la contraria, un requisito indispensable, en materia impositiva, como es la “materialidad de los hechos”, por cuanto la apelante no logró acreditar que las firmas nombradas constituyeran verdaderos proveedores para la misma, ni las operaciones –compras relacionadas con dichos sujetos– que supuestamente hubieran generado el cómputo de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado.

En cuanto a lo manifestado por la actora en el sentido que no fue valorada correctamente la prueba ofrecida en sede administrativa, manifiesta el Fisco que ello es inconsistente e inexacto, siendo la resolución dictada legítima y regular, sin que presente vicios que la afecten.

Alega con respecto a la aplicación de multa que los decisorios en crisis fueron producto de la valoración y merituación de todos y cada uno de los antecedentes que obran en poder del Fisco nacional, llevando al Juez Administrativo a encuadrar la conducta desplegada por la encartada en los arts. 46 y 47, inc. b) de ley ritual.

Por último, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

III. Que a f. 331 se resuelve acumular el Expte. 33.277-I al 30.609-I. Que a fs. 390/395 la actora invoca hecho nuevo, a f. 399 se le corre traslado al Fisco, a fs. 400/403 contesta el traslado el Fisco nacional, a f. 460 se elevan los Autos a Sala y se ponen a sentencia.

IV. Que, la facturación cuestionada, conforme se desprende de las actuaciones administrativas y de los informes de inspección, es la relativa a los siguientes presuntos proveedores de la recurrente, a saber:

a) Trente S.R.L. (IPI) – C.U.I.T. 30-70801728-7, de las tareas realizadas por la Dirección Regional Centro se pudo determinar las siguientes situaciones e inconsistencias: los kilos entrados a la planta eran superiores a los kilos cargados, si bien las cartas de porte no se encontraban completas, de la consulta a las bases se pudo determinar que el transporte era efectuado por transportistas de cereal, que la mayoría de los camiones eran de Darregueira y que la procedencia del cereal era de Puán. Respecto de los medios de pago, se observó que el pago del impuesto al valor agregado

fue efectuado a nombre de Trente S.R.L., pero no se pudo tener a la vista el anverso y reverso del cheque respectivo, atento ser archivado en el Banco Macro de Misiones. Los importes netos eran abonados mediante cheque no a la orden, cruzado, a nombre de Chasco D' Anna y Cía. S.R.L., y depositado en la cuenta corriente y firmado por el apoderado de la firma. De la circularización efectuada al corredor Chasco D' Anna y Cía. S.R.L., no se aportó los medios de pago con que fueron canceladas las operaciones con Trente S.R.L. Consultado el referido corredor de cómo se contacta con sus clientes, éste manifestó mediante nota que lo hace con productores, acopiadores y vendedores en su mayoría en forma telefónica y previo chequeo de la documentación necesaria para la negociación, confirmada la operación se cobra una comisión al comprador y al vendedor. Se factura y se cobra mediante transferencias electrónicas y/o cheques a su orden los que se contabilizan en las cuentas corrientes de los clientes, y estos retiran de acuerdo con su necesidad y por las personas por ellos designadas.

Que, en fecha 7/7/03, personal fiscalizador de la Dirección Regional Centro concurrió al domicilio fiscal de Trente S.R.L., notificando requerimiento, no hallándose en dicho domicilio persona relacionada con la firma, constatando que se trata de una casa de familia donde manifestaron desconocer a la citada firma. En fecha 11/9/03, se concurrió a la Agencia N° 7 a fin de recabar información relacionada con la contribuyente, obteniéndose formulario de inscripción, Estatuto Social, contratos de arrendamiento y notas con proyección de ventas y compras firmadas por el Sr. Carlos Alberto Romero, destacándose que dicho profesional se encuentra vinculado a la causa Orson S.R.L. por evasión impositiva.

Que en el legajo de la contribuyente obran dos contratos de locación con los siguientes datos: contrato, de fecha 31/7/02, entre Nobel Gabriel Hortal, D.N.I. 16.227.075 y Trente S.R.L., por el alquiler de cuatro silos, ubicados en Chile s/N° e Hipólito Yrigoyen de la localidad de Pergamino. De la circularización efectuada al Sr. Nobel Gabriel Hortal, el mismo responde que “no posee inmuebles rurales así como tampoco plantas de silos”. Contrato, de fecha 31/7/02, entre el Sr. Jorge de Learreta, D.N.I. 10.136.873, por alquiler de un campo ubicado en la localidad de General Rodríguez. De la circularización realizada al Sr. Learreta, éste contesta que posee inmuebles rurales pero que los mismos no están arrendados. Entre otros aspectos se destaca que la contribuyente declara como fecha de inicio de actividad el 15/7/02, habiendo presentado declaraciones juradas de I.V.A. sin movimiento a partir de noviembre de 2002, y sin presentar declaraciones juradas a partir de junio de 2003. Tampoco ha dado cumplimiento a la presentación de declaraciones juradas del impuesto a las ganancias. No obstante el volumen considerable de las ventas, la firma no ha declarado empleados en ningún período, ni posee bienes registrables para desarrollar su actividad. Que por todo lo expuesto, la fiscalización no halló elementos que demuestren la veracidad de las operaciones comerciales realizadas por Trente S.R.L.

b) Charras Jorge Alfredo – C.U.I.T. 20-12904637-7: surge del operativo de cereal efectuado en Rosario, una operación cuyo importe neto de 36.301,32 fue abonado mediante Lecops.

Que del importe correspondiente al impuesto al valor agregado, se le practicó una retención del citado impuesto de pesos dos mil novecientos treinta y tres con cuarenta y cuatro centavos (\$ 2.933,44) y de pesos novecientos dieciséis con setenta centavos (\$ 916,70). Se emitió cheque del Banco Societe Generale, y circularizado el mismo, no se

pudo obtener copia del referido cheque habiéndose presentado el mismo al cobro en el Nuevo Banco Industrial de Azul, por lo que no se pudo observar cómo fue emitido, ni quién cobró dicho valor.

Que, asimismo, las cartas de porte aparecen incompletas, y de las consultas efectuadas a las bases de este organismo, se pudo verificar que uno de los vehículos no era camión. Que en virtud de tratarse de una contratación directa, se constató que el contacto con el Sr. Charras lo realizó el Sr. Juan Manuel Palacios, que se desempeñaba como empleado en aquel momento.

c) Guchea Patricio Sergio – C.U.I.T. 20-13607984-1: conforme con tareas de fiscalización provenientes de la Dirección Regional Tucumán, se detectaron dos contratos con la finalidad de exportar trigo a Bolivia. En el primer contrato de trigo fue utilizado para exportación; en el segundo, al ser rechazado en Bolivia, fue ingresado a la planta de Molino Argentino en Open Door. Que además se observó que los kilos entrados en planta son inferiores a los cargados. Que de la circularización bancaria se comprobó que el pago del Contrato N° 3.688 se efectuó con cheque, en donde consta en el anverso, el nombre titular para depositar en cuenta y en el dorso la supuesta firma del Sr. Guchea cobrado en el Nuevo Banco de Azul.

Que de las verificaciones llevadas a cabo se pudo constatar la no localización del domicilio de la firma, si bien declara como actividad cultivo de soja no se constató el desarrollo de esa actividad, no declara personal ocupado, se le requirió la exhibición de registro de ventas y compras mediante requerimientos durante el curso de la auditoría fiscal sin acusar respuesta del responsable.

Tampoco aportó los registros de “I.V.A. ventas” e “I.V.A. compras” con la documentación respaldatoria y las declaraciones juradas de gravamen. Que se observó que los débitos fiscales obtenidos como resultado de la circularización a clientes, resultaron muy superiores a las cifras declaradas por el responsable.

Que el área actuante sugirió la inclusión del responsable como apócrifo atento a que el mismo no posee bienes registrables y que los únicos elementos con los que pretende demostrar la existencia de una real actividad productiva (contratos de arrendamiento y aparcería) adolecen de vicios de nulidad según se exponen en el informe del legajo de antecedentes.

Que conforme lo expuesto, se consideró a la firma unipersonal Guchea Sergio Patricio, como “usina generadora de crédito”, creada a los fines de beneficiar a un número importante de empresas que operan en la comercialización de granos. Que considerando que se trata de un contribuyente sin bienes registrables a su nombre, que no posee empleados, efectuando la totalidad de su actividad con la participación de terceros – empresas proveedoras de servicios–, y las anomalías detectadas en las celebraciones de los contratos de arriendo y aparcería de los campos, se concluyó en el sentido de que la firma no posee capacidad operativa necesaria para generar un volumen de facturación importante.

d) Cosiagro S.R.L. – C.U.I.T. 30-70855338-3: se detectaron las siguientes anomalías. Los kilos de cereal entrados a la planta son inferiores a los cargados por el proveedor. Las cartas de porte se encuentran incompletas. De las circularizaciones efectuadas surge

que al proveedor observado se le abonaba el importe correspondiente al impuesto al valor agregado, mediante cheque cruzado, no a la orden, y en el reverso consta C.B.U. y firma del apoderado sin aclaración. El importe neto fue abonado al corredor mediante cheque cruzado, no a la orden, y en reverso consta firmado por el apoderado del corredor sin otra aclaración. Se circularizó a los corredores Chasco D' Anna y Cía. y Agro Ducer S.A. En el primero de los casos, se aportaron sólo dos órdenes de pago y no se pudo identificar quién retira los cheques. En el segundo, de las órdenes de pago aportadas se observó que los cheques eran retirados por la Sra. Catalina Pereyra Lucena y Luzzi Agustín que no son integrantes de la sociedad.

Que de la tarea de fiscalización realizada por la Dirección Regional Junín surgen las siguientes inconsistencias. De las bases informáticas surge que la actividad declarada es venta al por mayor de cereales, no posee bienes registrables ni domicilios alternativos; no practica retenciones con la compra de cereales; las declaraciones juradas de I.V.A. son presentadas en cero; los socios de la firma son Sra. Propato de Valentín Miriam Susana. Ambas contribuyentes no presentan ningún tipo de declaración jurada ante la A.F.I.P., ni figuran bienes informados por terceros en las bases informáticas de esta Administración Federal.

Que, con fecha 20/10/04, se labraron actas en los domicilios citados, donde familiares de las personas nombradas manifestaron que no se encontraban en sus domicilios por estar desempeñando tareas de servicios domésticos; que desconocían que las mismas eran socias de una sociedad, agregando el hermano de Miriam Susana Propato, que la firma y letra del formulario multinota no eran de su hermana. Asimismo, los domicilios visitados son inmuebles de características humildes. Que por lo expuesto, la fiscalización actuante concluyó que dicha sociedad debía considerarse como "Usina de facturas apócrifas".

e) Orson S.R.L. – C.U.I.T. 30-70124873-9: se verificó que las cartas de porte en cuanto a los datos del transporte se encuentran incompletas, y de la consulta a las bases informáticas se supo que el servicio era prestado por transportistas de la zona de Benito Juárez Farmendia (Tucumán).

Que de las circularizaciones bancarias efectuadas, y a fin de verificar los medios de pago utilizados, se constató que el importe correspondiente al I.V.A. fue abonado mediante cheque cruzado, no a la orden a favor de Orson S.R.L., y en el reverso consta C.B.U. y firmado por el apoderado Marcelo Daniel Martínez.

Que en cuanto a la información brindada por el Banco Provincia de Buenos Aires, y en relación al supuesto pago de la Factura N° 0001-00000723, del anverso y reverso del cheque emitido surge que el mismo fue emitido a favor de Juan Saavedra y no tiene ninguna relación con la referida factura, a pesar que coincide el importe y el número de cheque que figura en el Recibo N° 0000-00000007 emitido por el corredor.

Que de la consulta a las bases de esta Administración surge que el Sr. Juan Saavedra era empleado del intermediario T. y G. S.H. (los tres contratos fueron realizados por este intermediario).

Que consultado el Molino Argentino S.A., al respecto, se verificó que el cheque se hizo a la orden del Sr. Juan Saavedra porque el corredor no tenía cuenta en bonos

(Patacones). Que de la visita efectuada de Tagliani y García (T y G) se tomó conocimiento que la mencionada firma no opera desde hace cinco años, que con anterioridad funcionaba un estudio contable, y que en ese momento se encontraba la firma N.O.P. S.R.L. y Sip Gráfico S.A.

Que de acuerdo al informe de fiscalización producido por la División Fiscalización N° 2 de la Dirección Regional Centro surge la constatación de doble juego facturas, atento a que en igual lote de impresión surgen facturas con leyendas diferentes. Que a modo de ejemplo, la Factura "A" N° 0001-00000745 se consigna como domicilio comercial en la calle Marcelo T. de Alvear N° 590, 1.º piso, Capital Federal, mientras que en la Factura "A" N° 0001-00000692, el domicilio impreso es calle Tucumán N° 540, 8.º piso, oficina 1, Capital Federal, a pesar de que según la numeración de las facturas corresponden a un mismo lote de impresión.

Que de la variada cantidad de domicilios alternativos conocidos, en ninguno se pudo constatar su actividad, siendo desconocido en todos los casos. En el único domicilio que se atiende es en la calle Carlos Pellegrini N° 767, piso 9.º, Capital Federal, domicilio del contador. Que consultada la imprenta interviniente en la impresión de las facturas de Orson S.R.L., consignada al pie de las mismas, manifiesta conocerla pero al exhibirle facturas de terceros como emitidas por Orson S.R.L., fueron desconocidas por el citado impresor.

Que en cuanto a los directivos de la firma, de la base de datos de este organismo, se aprecia que todos ellos se caracterizan por no presentar declaraciones juradas de los impuestos a su cargo, no poseen bienes, no poseen cuentas bancarias, no aportan al sistema jubilatorio (a excepción de uno), ni presentan rasgos de empresarios. Que en función a las pruebas recabadas, se concluyó que la empresa Orson S.R.L., se dedicó a validar operaciones inexistentes y/o marginales, utilizando facturación apócrifa, creada al solo efecto de blanquear la cadena de comercialización de cereales, que no tiene capacidad operativa necesaria para llevar a cabo la actividad que pretende demostrar, y es totalmente insolvente.

f) El Agustín S.R.L. – C.U.I.T. 30-70891827-6: de las tareas provenientes del operativo de cereal en Rosario (Santa Fe) se pudo constatar que se celebraron dos contratos a través del corredor Chasco D' Anna y Cía. S.R.L. Que de las consultas a las bases informáticas se verificó que el cereal procede de la zona de Carlos Casares y que la empresa de transporte es Cereales La Buena Medida S.R.L. Que de la información recabada se observa que el importe del I.V.A. es abonado mediante cheque a nombre de El Agustín S.R.L., cruzado, no a la orden.

Que el importe neto es abonado a la firma Chasco D' Anna y Cía. S.R.L., mediante cheque cruzado, no a la orden, y en el reverso figura depositado en la cuenta corriente N° 0100309530 y firmado por el apoderado de la firma, sin otra aclaración. Que de la circularización efectuada al corredor se observa que en la cuenta corriente comercial con El Agustín S.R.L. y los medios de pago aportados, distintas personas retiran los cheques en nombre de El Agustín S.R.L. (Sres. Ruiz, Bertone, Ferrari, Cabadini, etc.). Que consultado el corredor sobre cómo se contactaba con sus clientes, a través de nota manifestó que en mayoría lo hacía en forma telefónica y previo chequeo de la documentación necesaria para negociación y si se confirma la operación se cobra una comisión que va desde el uno por ciento (1%) al comprador y del cero coma cinco por

ciento (0,5%) al vendedor. Se factura y se cobra con transferencias electrónicas y/o cheques a su orden, los cuales son contabilizados en las cuentas corrientes de los clientes y ellos lo retiran de acuerdo con sus necesidades y por las personas que ellos designen.

Que con respecto a los operaciones relativas a la adquisición del cereal, todas tienen en común que son realizadas a distancia, es decir, sin contacto entre vendedores y adquirentes, que muchas veces se hacen por interpósitas personas en lugar de hacerse con el verdadero productor.

g) Agro San Ignacio S.R.L. – C.U.I.T. 30-701144332-9: las operaciones se canalizaron a través de canje de cereal (trigo) a cambio de harinas. La inspección confirmó que los cheques utilizados fueron emitidos a nombre de la firma Agro San Ignacio S.R.L., y en todos los casos eran cheques propios cruzados y no a la orden, para acreditar en cuenta; el endoso aparece con una firma sin aclaración que dice “apoderado”, uno cobrando en el Nuevo Banco de Suquía y el otro depositado en el Nuevo Banco Industrial de Azul. La inspección no pudo identificar en su totalidad a quiénes realizaban los transportes y en la mayoría de las cartas de porte, los datos de los transportistas se hallan incompletos, faltando en algunas de ellas la fecha de emisión.

Que concluyó que a pesar que la empresa cuenta con la formalización de las supuestas operaciones, la firma Agro San Ignacio S.R.L., revistiría el carácter de apócrifa, ya que los socios son insolventes, de acuerdo con la información de “e-fisco”; no aporta documentación alguna; no tiene capacidad operativa ni de gestión; no se obtuvo prueba de que haya comprado el cereal, se detectaron irregularidades en el traslado físico de la mercadería; el cereal proviene de distintos lugares donde la firma no explota campos ni posee domicilios y en cuanto al circuito financiero los cheques recibidos son, en todos los casos, canjeados por efectivo o por terceros no relacionados con la firma. Así, y con todos los elementos relevados, se demostró que el proveedor cuestionado ostenta la calidad de apócrifo en cuanto a la titularidad del cereal adquirido y consecuentemente corresponde la impugnación de los créditos fiscales atribuibles a la operatoria irregular.

Que para mayor abundamiento, la División Investigaciones de la Dirección Regional Rosario en su informe de fs. 36/38, cpo. antecedentes concluye que “... es opinión del actuante que la firma Agro San Ignacio S.R.L., fue adquirida en el año 2004 al solo efecto de utilizar su razón social para blanquear compras de cereales adquiridos en forma marginal; en consecuencia se concluye que la firma fiscalizada no realizó a partir de enero de 2004 actividad económica alguna, ya que: no tiene capacidad operativa, ni de gestión (actúa personalmente el socio gerente en muchas operaciones), no se obtuvo prueba de que haya comprado cereal, se detectaron irregularidades en el traslado físico, el cereal proviene de distintos lugares donde la firma no explota campos ni posee domicilios, se observa una maniobra sistémica de cobro, que se repite en todos los clientes y que no es acorde a usos y costumbres comerciales y por último, a pesar de haber realizado supuestas operaciones millonarias, no se observa una mejora en la situación económica de los socios, ni compras de bienes o pagos a proveedores”.

h) Cerealera y Constructora del Norte S.R.L. – C.U.I.T. 30-70474923-2: las operaciones se canalizaron a través del corretaje de la firma Primograno S.A. La inspección constató que el pago de estas operaciones se realizó mediante cheques, según los resúmenes de dos cuentas bancarias propiedad del Molino Argentino, y que el corredor Primograno

S.A. en la actualidad no opera como tal. Por otra parte se observó, que la mayoría de las cartas de porte, poseen datos de los transportistas incompletos o poco legibles, faltando en algunas de ellas la fecha de emisión.

Que la inspección concluyó que a pesar que la firma cuenta con la formalización de las supuestas operaciones, la Cerealera en cuestión estaría encuadrada como usina de facturas apócrifas atento a los siguiente: todas las declaraciones juradas de I.V.A. hasta el período marzo 2005 se encuentran presentadas sin movimientos al igual que las DD.JJ. de ganancias; en general, no se poseen bienes registrables y que no registra pagos bajo ningún concepto; no practica retenciones; no posee personal en relación de dependencia; el responsable de la firma Cerealera y Constructora del Norte S.R.L., no reconoció que la firma haya operado con anterioridad al mes de Marzo 2005, los libros rubricados se tramitaron durante dicho año y se registraron operaciones a partir de marzo de 2005, se detectaron irregularidades (duplicación) de facturas que fueron exhibidas por el socio gerente. Poco después de iniciada la fiscalización no pudo ser localizado el responsable de la firma, se realiza un cambio de domicilio donde la firma no opera ni es conocida, registra operaciones de compra de cereales de marzo a junio 2005 a proveedores en las bases “Apoc” y “e-Apoc” o con irregularidades, no quedando probada la adquisición de los cereales registrados como ventas. No se ha probado la existencia de movimientos en la planta de acopios.

i) Cooperativa de Provisión de Servicios para productores rurales C.U.I.T. 30-70742984-0: las operaciones se canalizaron a través del corretaje de la firma Agropol S.A. y los pagos se realizaron por medio de cheques cruzados a nombre de dicha firma. Con respecto a este corredor, se observó que los cheques fueron emitidos a nombre de la cooperativa y en la mayoría de ellos en el dorso aparece un primer endoso con la aclaración “Apoderado” y un segundo endoso con la aclaración “Estudio Litoral S.A.”. Las cartas de porte utilizadas para estas operaciones poseen datos incompletos o poco legibles, faltando en algunas de ellas la fecha de emisión. La inspección concluyó, que a pesar que la firma cuenta con la formalización de las supuestas operaciones, la Cooperativa en cuestión estaría encuadrada como usina de facturas apócrifas atento a lo siguiente: se retaceo y/o no se aportó documentación alguna de las operaciones realizadas; en general no poseen bienes ni capacidad económica para producir el cereal demostrándose que las compras de combustibles nunca existieron; muchas de las operaciones fueron llevadas a cabo por corredores comunes; el destinatario del dinero no era la Cooperativa sino los corredores mismos o interpósitas personas; los poderes aportados por muchas de las personas que cobraban los valores como apoderados de la misma, resultaron falsos, se comercializaron cereales sin poder determinar los reales productores u origen del mismo.

Que con todos los elementos relavados por la inspección, se demostró que el proveedor cuestionado ostenta la calidad de apócrifo en cuanto a la titularidad del cereal adquirido, por lo que corresponde la impugnación de los créditos fiscales atribuibles a la operatoria irregular.

Que para mayor abundamiento, la División Investigaciones, en su informe de fs. 24/25, cpo. antecedentes, concluye: “... Todo lo hasta aquí expuesto demuestra un accionar plagado de irregularidades, tales como: 1. en cuanto al aspecto formal: a) carencia por completo de registros contables y auxiliares que den sustento a cifras consignadas en balances aportados; b) observación de determinadas facturas de compras de combustible

existentes en planillas de listado de I.V.A.; y c) incumplimiento formal del circuito de pago de acuerdo con lo previsto en las resoluciones ... 2. Sin perjuicio de que las cartas de porte que acompañaban el cereal eran libradas a nombre de Cooperativa de Provisión de Servicios para Productores Rurales Ltda.; en ningún caso culmina con el circuito de dinero proveniente de los corredores de cereales en cuentas de la cooperativa y/o de productores asociados. Así es como puede corroborarse de las pruebas obtenidas, la conclusión de la vía de investigación, que da como resultado que los fondos fueron canjeados en entidades financieras y/o por compra de títulos valores en operaciones bursátiles; y 3. en ningún caso se identifica quiénes son los verdaderos productores que comercializan los cereales a través de la entidad que se verifica. De lo hasta aquí reseñado, a juicio de esta instancia, la operatoria desarrollada por la cooperativa encuadra en los presupuestos de 'usina', ya que la misma ha sido utilizada por interpósitas personas, siendo cobradas las operaciones por terceras personas que adulteraron los poderes otorgados, desconociéndose los verdaderos productores, situación que involucra también a los corredores”.

V. Que, en primer término, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquéllas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., “in re”: “Sopes Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, “in re”: “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/proceso de conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiaravello y Cía. S.A.” del 26/4/07, entre otros).

VI. Que con relación al fondo del asunto, con respecto a los proveedores Trente S.R.L., Cosiagro S.R.L., Sergio Patricio Guchea, Orson S.R.L., Agro San Ignacio S.R.L., Cerealera y Constructora del Norte S.R.L., Cooperativa de Provisión de Servicios para Productores Rurales, la impugnación de dichos proveedores ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones cuestionadas por el Fisco nacional, en el cual se acredita entre otros, contratos de arrendamientos efectuados por los proveedores impugnados en donde la parte manifiesta que no posee inmuebles rurales así como tampoco plantas de silos, en otros casos manifiestan que posee inmuebles rurales pero que los mismos no están arrendados o que la planta de silo que fue alquilada tiene problemas con las napas de agua, por lo que está inutilizada desde enero de 2004 (Cuerpo Contribuyente Trente S.R.L., Instr. Gral. 699/04, f. 2, Cuerpo Contribuyente Agro San Ignacio S.R.L., Fiscalización Ordinaria, Instr. Gral. 699/04, f. 35, Cuerpo Antecedentes 1, Cerealera y Constructora del Norte S.R.L., f. 11) la no localización de algunos sujetos obrantes en los documentos, muchos de los proveedores si bien declaran la actividad de cultivo de soja no se constató el desarrollo de esa actividad (Cuerpo 2, proveedor Guchea f. 6) o que en otros casos no se obtuvo prueba de que haya comprado el cereal y que el mismo provenga de zonas donde la firma no explota campos ni posee domicilios (Cuerpo Contribuyente Agro San Ignacio S.R.L., Fiscalización Ordinaria, Instr. Gral. 699/04), falta de exhibición de registros de ventas y compras efectuada mediante requerimientos, no poseen bienes registrables, no practican retenciones por las compras de cereales; las DD.JJ. de I.V.A. son presentadas en cero (Cuerpo Contribuyente Cooperativa de Provisión de Servicios para Productores, fs. 24/25). Es dable destacar que en algunos

proveedores como Orson y Cerealera y Constructora del Norte se verificaron un doble juego de facturación (Cuerpo Contribuyente Orson S.R.L., Dirección Regional Centro f. 2).

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 art. 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, que en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, ésto es, demostrar la existencia de sus proveedores (no de su situación fiscal o la identidad definitiva del mismo) y evidenciar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección actuante, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida (cfr. “Molla Pedro José”, T.F.N., Sala “A”, 27/3/02, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 27/4/07). Si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco nacional son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

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

Respecto a las afirmaciones de la actora en la cual ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, resulta ilustrativo recordar que “no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, ‘per se’, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del impuesto al valor agregado ...” (cfr. Forestal Futaleufú S.A., T.F.N. Sala “B”, sentencia del 21/5/93). Este criterio fue reiterado nuevamente “in re”, “Sidertec S.A.”, sentencia del 15/11/96, donde, además, se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el art. 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (vide por caso la causa “Impulso S.A.”, T.F.N., Sala “A”, sentencia del 27/3/98; la causa “Carrizo Luis E.” de la misma Sala, sentenciada el 31/8/99; “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.”, sentencia de dicha Sala, de fecha 21/9/00; T.F.N., Sala “D”, sentencia de fecha 23/6/99, “in re”, “Romero S.A.” y compartida por

la alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa “Estándar Motor Arg. S.A.I.C.”, C.N.A.C.A.F., Sala V, sentencia del 12/7/00).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento “in re”, “Industrias Electrónicas Radio Serra S.A.”, de fecha 22/8/89, de la Sala “B”, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (6/8/91), 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 formado el convencimiento en cuanto a la imposibilidad de los sujetos emisores de las facturas en juicio de prestar tales servicios, resulta lógico que se observen las mismas por la falta de confianza que inspira dicha documentación, justificando la impugnación del crédito fiscal en ellas consignados y el ajuste impositivo en el impuesto a las ganancias que se determinaron sobre la base de impugnación de facturas de compra de cereales y trigo, no obstante lo cual, al no poder cuestionarse la existencia de la mercadería se reconoció un costo razonable en función del índice “resultado bruto/ventas”, que surge de las bases de datos de la A.F.I.P., como valor de adquisición de los productos, aunque evidentemente menor al consignado originalmente por la contribuyente.

Que cabe aquí analizar el hecho nuevo alegado por la actora en Autos, referido a la sentencia de sobreseimiento dictada en la causa penal.

Al respecto, cabe señalar que si bien esta Sala –en su anterior composición– “in re”, “Almeida Nora Mabel s/apelación-impuesto a las ganancias” y su acumulado N° 19.444-I, caratulado “Almeida Nora Mabel s/impuesto a los bienes personales”, sostuviera que una prudente exégesis del art. 20 de la Ley 24.769 determina que no resulta jurídicamente posible que este Tribunal se aparte de los hechos probados y acreditados en la causa penal, en pos de evitar un eventual “escándalo jurídico”, resulta impensable pretender que el Tribunal Fiscal de la Nación acate pasivamente lo decidido respecto de la valoración jurídica atinente al acaecimiento del hecho imponible o a aspectos que hacen a la determinación impositiva del gravamen en sede penal. De suyo que el juez penal está facultado y debe analizar el hecho imponible del presunto delito investigado, más ello no puede hacer pensar que su opinión y su propio encuadre normativo deba tener efecto vinculante para la sede contencioso administrativa. Sostener ésto supondría el menoscabo de las funciones jurisdiccionales de este Tribunal e, incluso de su alzada judicial, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (en tal sentido, Eurnekian Eduardo, T.F.N., Sala “A”, 27/9/10).

Recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en un incidente de verificación de créditos por parte del Fisco nacional, señaló que lo decidido en las actuaciones en las que se investiga la posible comisión de uno o más delitos de evasión tributaria previstos en la Ley 24.769 no condiciona la procedencia de la verificación de créditos, ya que aun ante un sobreseimiento definitivo en aquella causa, solo se descartaría la imputación de que el acusado hubiese procedido con culpa capaz de fundar una condena por los aludidos delitos. En tal sentido, se destaca que en la sentencia dictada en primera instancia se señaló la distinción entre los medios de prueba y paradigmas legales que son aceptables para tener por configurado el hecho imponible y determinar el impuesto –inclusive mediante la construcción de presunciones– pero que no son extrapolables al campo penal como único sustento de una imputación de esa naturaleza, pues a tal fin son necesarios otros elementos de prueba que permitan acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco –Miyazono Ricardo s/quiebra s/incidente de verificación por FN (A.F.I.P.), C.S.J.N., 23/6/11–.

Sentado ello, cabe considerar la situación concreta del presente caso en particular. En primer lugar cabe advertir que en tanto en las presentes actuaciones se encuentra en discusión el impuesto al valor agregado por los períodos mensuales octubre de 2002 a junio de 2006 y el impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 2002 a 2005, la causa penal se había originado por la denuncia formulada por el organismo Fiscal por la presunta evasión impositiva del impuesto a las ganancias del año 2005. En consecuencia, en el mejor de los casos, la resolución penal podría tener incidencia sólo respecto de los hechos allí juzgados.

Por otra parte, se advierte que la sentencia penal hace mérito de la pericial producida en aquella sede, donde los expertos contables señalan no haber localizado en los antecedentes la forma en que la A.F.I.P. arriba a la pretensión fiscal por ganancias del año 2005, considerando que las compras impugnadas son las de Agro San Ignacio y que las facturas de tal empresa son del año 2004.

En efecto, los peritos contadores que presentaron el informe en sede penal, no han tenido una cabal comprensión del ajuste correspondiente al año 2005, ni de la incidencia que proyectan en el mismo, aquellos ajustes por años anteriores (cabe recordar que en Autos no solo se discute el año 2005, sino del 2003 al 2005). Cabe hacer notar que contrariamente a lo afirmado en la pericial de sede penal, el ajuste del año 2005 no se sustentaba en la impugnación de facturación alguna de Agro San Ignacio, sino que, el ajuste original estaba referido a una diferencia de impuesto por el diez por ciento (10%) del valor FOB, ajuste que fuera aceptado por la contribuyente y que no forma parte de la materia determinada por el Fisco nacional. El monto de impuesto reclamado por el organismo Recaudador y que fuera determinado por el juez administrativo se corresponden a ajustes proyectados en una orden de intervención anterior a la que diera lugar a la denuncia penal, que originalmente concluyera con la determinación de oficio apelada en el expediente cabeza de las presentes actuaciones y en los ajustes determinados por los períodos anteriores que dieron lugar a que no correspondiera el cómputo de quebranto trasladable alguno en el período 2005 (a tales efectos corresponde remitirse a las planillas obrantes a fs. 492/493 de las actuaciones administrativas que corren por separado).

En definitiva, lo resuelto en la causa penal no modifica las conclusiones a las que se arriban en la presente.

VII. Que, finalmente, corresponde hacer mención respecto de la impugnación de las operaciones con el proveedor Charras Jorge Alfredo, la cual no ha sido correctamente sustentada por el organismo fiscal. En efecto, los elementos colectados por la inspección no resultan suficientes para fundar la impugnación fiscal, resultando a todas luces endebles y exiguos como para efectuar un ajuste como el que se intenta.

Que, el Fisco nacional sostiene como fundamento de su impugnación, que una operación cuyo importe neto fue de pesos treinta y seis mil trescientos uno con treinta y dos centavos (\$ 36.301,32) fue abonada mediante Lecops, que las cartas de porte aparecen incompletas y que se pudo verificar que uno de los vehículos no era un camión.

Al respecto, cabe recordar que la Ley 25.345 establece en su art. 1 que: “No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el art. 8 de la presente, que no fueran realizados mediante: 1. depósitos en cuentas de entidades financieras. 2. Giros o transferencias bancarias. 3. Cheques o cheques cancelatorios. 4. Tarjeta de crédito, compra o débito. 5. Factura de crédito. 6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo nacional. Quedan exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y sus modificaciones, o aquéllos que fueren realizados por ante un juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos tramitan”.

Por su parte el art. 2 de la citada norma prescribe: los pagos que no sean efectuados de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1 de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones. En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el art. 14 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

De la lectura del art. 1 de la ley antes transcrito se advierte que la misma se refiere a los “pagos totales o parciales de sumas de dinero”, en tanto que los pagos cuestionados por el Fisco nacional lo fueron en Letras de Cancelación de Obligaciones Provinciales (Lecop).

Que, conforme el art. 724 del Código Civil el pago es una de las formas de extinción de las obligaciones, que consiste en el cumplimiento de la prestación que hace al objeto de la obligación y puede ser hecho mediante la entrega de una suma de dinero o alguna cosa que no sea dinero.

La extinción de una obligación mediante la entrega de Lecops o Patacones no son pagos de sumas de dinero, ya que no puede asignárseles el carácter de moneda, habida cuenta que la normativa constitucional establece que corresponde al Congreso Nacional hacer sellar moneda y fijar su valor, no encontrándose facultadas las provincias para acuñar

moneda ni establecer Bancos con facultad de emitir billetes sin autorización del Congreso Federal (arts. 75 y 126 de la Constitución Nacional).

De ello se sigue que las operaciones cuyos pagos fueron realizados mediante la entrega de Lecops, Patacones y otros similares, deben considerarse canceladas mediante dación en pago, no resultando razonable inferir que pueda haber sido intención del legislador incluir las cancelaciones mediante la entrega de tales títulos en el concepto de pagos de suma de dinero (en igual sentido se ha pronunciado la Sala “A” de este Tribunal, “in re”, “Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.”, sentencia del 21/11/05).

Al respecto cabe tener presente que el organismo Fiscal, reglamentó la Ley 25.345 mediante la Res. Gral. A.F.I.P. 1.457/03 (11/8/03 - B.O.: 12/8/03) y que si bien mediante Nota Externa 7/05 (21/11/05), aclaratoria de la citada resolución, dispuso en su pto. 10 que los pagos en especie no se encontraban comprendidos entre los medios de pago previstos por el art. 1 de la citada ley y que, en consecuencia, no surtirían efectos tributarios conforme lo dispuesto por el art. 2 de dicha norma, cabe señalar que el propio Ente Recaudador dictó la Res. Gral. A.F.I.P. 2.004/06 (30/1/06 – B.O.: 1/2/06) por la que modificó la resolución general citada anteriormente, estableciendo en su art. 1 que “Las limitaciones de medios de pago establecidas en el art. 1 de la Ley 25.345, sus modificaciones y normas complementarias, resultan aplicables únicamente a los pagos totales o parciales de sumas de dinero –en moneda de curso legal o extranjera– realizados a partir de su vigencia” (el subrayado es propio), dejando sin efecto en su art. 2 el pto. 10 de la Nota Externa 7/05, desde el día de su entrada en vigencia (en igual sentido “Aceros Cufer S.R.L.”, sentencia de la Sala “B” del 16/10/07).

Que atento lo expuesto precedentemente corresponde rechazar los argumentos del Fisco en cuanto al medio de pago utilizado por la actora.

Que por otro lado, cuadra advertir que de la prueba aportada en sede administrativa se observa que el proveedor en cuestión se encontraba inscripto ante el organismo recaudador en los períodos fiscales de las facturas impugnadas y, asimismo, los códigos de autorización de impresión coinciden con la información obrante en las bases de datos informáticas del organismo Fiscal, sumado a que en ningún momento dicho proveedor fue incluido en la base “e-Apoc.” (f. 406, Cuerpo III, I.V.A., Orden de Intervención N° 174.884). Por lo cual corresponde rechazar la impugnación del Fisco nacional.

Que con relación al proveedor El Agustín S.R.L. la impugnación tampoco ha sido correctamente sustentada por el organismo fiscal. En efecto, los elementos colectados por la inspección no resultan suficientes para fundar la impugnación fiscal, resultando a todas luces endebles y exiguos como para efectuar un ajuste como el que se intenta.

Que a mayor abundamiento cabe destacar que dicho proveedor no figura en la base de apócrifos de la página de A.F.I.P.

Que en pro de la posición de la actora cabe agregar que a f. 27 y ss. de los Cuerpos I y II de I.V.A. (Orden de Intervención N° 174.884) obran registrados los montos facturados a la recurrente, que no hacen más que confirmar la existencia de la relación comercial, quitando sustento a la impugnación fiscal por lo que se la rechaza.

Que en razón de lo expuesto, corresponde revocar parcialmente las resoluciones de marras en lo que hace a la impugnación de las operaciones con el proveedor Charras Jorge Alfredo y El Agustín S.R.L.

VIII. Que por su parte, no habiendo agravios concretos con relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en la proporción en que se determinan los impuestos omitidos en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank N.A. c/D.G.I., 1/6/00).

IX. Que por último, resta analizar el aspecto infraccional de las resoluciones en crisis, ambas con sustento en los arts. 45, 46 y 47, inc. b) de la Ley de Procedimiento Tributario.

Con relación a las multas por defraudación aplicadas, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el art. 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (art. 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la alzada “in re” “Ruggiero, Aldo”, sentencia del 21/12/06, “... la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que, también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que ‘no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación’ (cfr. Díaz Sieiro H. D., Veljamovich R. D., Bergoth, L.: ‘Procedimiento Tributario’, 1993, comentario al art. 46 de la Ley 11.683) –Causa 22.708, ‘Casino del Litoral S.A. (T.F. 15.319-I) c/D.G.I.’, 8/2/99–”.

En el mismo sentido lo ha entendido la alzada al afirmar que “el ilícito tipificado en el art. 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito; y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el art. 47 incorpora una serie de presunciones legales ‘iuris tantum’ tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa” (Batello Tarcisio Ludovico, C.N.F.C.A., Sala V, 29/3/99).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en las respectivas resoluciones, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en Autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V, “in re”, “Italiano Antonio Alberto” (12/2/08) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente “Mazza Generoso”, la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los arts. 46 y 47 de la ley por la Ley 23.314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así, siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala “B”, “in re”, “Triunfadores S.A.” del 18/11/08; y “Tamalet Jorge Omar” del 15/4/09, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con las constancias de los registros.

Que, en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditado en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar las multas apeladas en la proporción en que se confirman los impuestos determinados.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Confirmar parcialmente las resoluciones apeladas en Autos en cuanto determinan impuestos y accesorios, en la medida que da cuenta el Considerando VI y revocarlo en la forma que se establece en el Considerando VII.
2. Confirmar las multas apeladas en la proporción en que se confirman los impuestos determinados.
3. Imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos.
4. Ordenar a la A.F.I.P.-D.G.I. que reliquide en treinta días de conformidad con lo dispuesto en la presente, a cuyo fin se ponen a su disposición en la Mesa de Entradas de este Tribunal los antecedentes administrativos. Se aclara que el plazo acordado involucra el retiro y la devolución de los mismos.
5. Se deja constancia que la presente sentencia se dicta con el voto coincidente de dos miembros titulares de la Vocalía 5.^a y 4.^a Nominación, por encontrarse en uso de licencia el vocal titular de la 6.^a Nominación (conf. arts. 184, segundo párrafo de la Ley 11.683 –t.o. en 1998 y su concordante– y 59 del R.P.T.F.N.).

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

Fdo.: Armando Magallón y José Luis Pérez (vocales).