

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 24 de agosto de 2018**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto al valor agregado. Procedimiento tributario. Determinación de oficio. Operaciones con proveedores sin capacidad económica e incluidos en la Base APOC o excluidos del Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas. La inclusión o no del proveedor en la Base APOC no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos en la fiscalización y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las operaciones facturadas. Facturas apócrifas. Las registraciones contables no se encuentran respaldadas por la documentación, con lo cual carecen de valor probatorio suficiente. Cómputo del crédito fiscal. Requisitos. Doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales. Se confirman las resoluciones apeladas. Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.**

En Buenos Aires a los 24 días del mes de agosto de 2018, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la 3ra. Nominación), Armando Magallón (Vocal Subrogante de la 1ra. Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación), a fin de resolver la causa N° 30.608-I y sus acumuladas N°s. 32.363-I y 36.429-I caratulada: “Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda. s/recurso de apelación –impuesto al valor agregado–”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 127/136 vta., 701/735 y 1021/1041 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fechas 1º de octubre de 2007, 31 de julio de 2008 y 31 de mayo de 2012, suscriptas por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la A.F.I.P.-D.G.I., mediante las cuales se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales abril de 2004 a agosto de 2004, abril a junio de 2003, septiembre a noviembre de 2004, enero a mayo de 2005, julio a diciembre de 2005, febrero a julio de 2006, con más intereses resarcitorios y se suspende la aplicación de sanciones conforme a lo dispuesto por el art. 20 de la Ley 24.769. Respecto del expediente N° 36.429-I se determinan los saldos a favor de la contribuyente por los períodos fiscales abril de 2005 a junio de 2007 que resultan de los débitos declarados en menos y los créditos fiscales ajustados.

Explica la recurrente que la determinación de los ajustes efectuados por el organismo fiscal se efectuó sobre base presunta, no por el hecho de los números obtenidos en los mismos, sino por el hecho de que los ajustes en sí son el resultado de la suposición de que los proveedores impugnados no tendrían capacidad operativa para concretar las operaciones de ventas efectuadas.

Señala que la conclusión a que arriba el organismo fiscal, de la condición de apócrifos resulta no de manera directa e inmediata, sino de la supuesta constatación de hechos –indicios– relativos a circunstanciales acontecimientos que al concepto de “capacidad económica” se presentan de manera mediata, tales como la dificultad de su localización, defectos de las cartas de porte, etc., que la AFIP

estima, que en sumatoria, le permiten llegar a cierto grado de certeza sobre la incapacidad operativa del proveedor para vender granos.

Critica la llamada "base Apoc" por cuanto se supone que en ella figuran realmente los emisores de comprobantes apócrifos, y hasta el más profano en derecho da por sentado que esos contribuyentes han sido objeto de un proceso con todas las de la ley, es decir han sido acusados, se han defendido y han sido condenados, lo que en la realidad no es así, la mayoría de los que figuran en dicha base, nunca han sido sometidos a un proceso, ninguna autoridad ha declarado que sus facturas son apócrifas.

Agrega que la base de datos en cuestión no ha sido creada por ley, norma, reglamento o acto administrativo, no existe formalmente, tampoco hay una norma de procedimiento indicando su funcionamiento. Figurar en la nombrada base -a su juicio- es una sanción, un castigo y el desdichado contribuyente que está incluido en ella, está condenado a no trabajar, importa una tacha social y comercial gravísima, toda vez que es el mismo gobierno quien públicamente lo rotula de emisor de facturas apócrifas, violando así garantías y derechos esenciales consagrados expresamente en la Constitución Nacional.

Considera que en el caso de autos no existió investigación que permita arribar a la verdad material de los hechos, por el contrario, solo se consultó a la Base APOC y se otorgó la condición de apócrifo una entidad tal, que fue suficiente para la impugnación que hoy se recurre.

Advierte que resulta llamativo que en las resoluciones apeladas nada digan respecto de un hecho perfectamente constatado como que ninguno de los proveedores impugnados se encontraba incluido en la base APOC al momento de concretar las operaciones, ahora cuestionadas.

Afirma que dio cumplimiento a las previsiones impuestas por el ente fiscal a efectos de demostrar la autenticidad de todas y cada una de las operaciones.

Detalla que se cumplieron los requisitos exigidos por la ley de IVA a fin de computar el crédito fiscal computado; se aportó documentación probatoria de las operaciones que no mereció objeción alguna por parte del Fisco excepto menores cuestionamientos respecto de las formas de llenado de las cartas de porte; se optó, de todas las alternativas cancelatorias habilitadas, el pago mediante transferencia bancaria en las CBU que AFIP informaba por medio de publicaciones en el Boletín Oficial que pertenecían a los proveedores que hoy se cuestionan; se cumplió con los regímenes de retención establecidos por las leyes impositivas y se ingresaron los saldos retenidos; se constató la vigencia de las inscripciones impositivas de todos los proveedores así como su inclusión en el Registro Fiscal de Operadores de Granos; se realizaron las registraciones contables conforme a una contabilidad organizada y en los libros exigidos por las normas legales; se consultó en la base informática APOC de la AFIP y ninguno de los proveedores figuraba en ella; se informó al organismo fiscal respecto de los proveedores con quien se contrataba, mediante las presentaciones CITI Compras.

Describe luego, que para la inclusión en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas, se deberá cumplir con ciertos requisitos y documentación, los que serán evaluados por el ente fiscal y de resultar procedente, dicho organismo publicará en el Boletín Oficial, el apellido y nombres, denominación o razón social, la CUIT, la condición de operador, la clave bancaria uniforme (CBU) del peticionario, en atención a ello dice que en el periodo en cuestión, los proveedores estuvieron inscriptos en dicho registro y la AFIP pudo constatar la existencia real, las actividades por ellos desarrolladas y su capacidad operativa.

Entiende que el haber inscripto a los proveedores en el mencionado registro, les otorgó un status ante la sociedad que tenía efecto hacia terceros y por aplicación de la doctrina de los actos propios mal puede desconocerse esta realidad y si bien los actos de la administración son revisables por la propia administración, cualquier cambio en el status otorgado a los proveedores surtirá efecto desde que tal revisión ocurra, pero de ninguna manera podrán ser retroactivos.

Analiza las resoluciones determinativas y cada uno de los proveedores impugnados concluyendo que las operaciones existieron y se pretende, invirtiendo el razonamiento, disimular que la única razón que motivó el ajuste fue la inclusión de los proveedores impugnados en la base de datos APOC, casi tres años después del efectivo perfeccionamiento de las operaciones.

Como consecuencia de ello, considera que mal puede inferirse que la fiscalización haya demostrado la falta de capacidad operativa de los sujetos involucrados en la oportunidad de concretar las impugnadas operaciones.

Afirma que si las compras se concretaron y, por lo tanto, el grano fue entregado, significa que existió un vendedor y un comprador, que se generaron débitos y créditos fiscales, todo ello con total independencia de las formas y demás recaudos administrativos. Resulta indiscutible que en el plano de las presunciones en los que navega la determinación, los indicios que acreditan la real concreción de las ventas efectuadas, exhiben mayor seriedad y verosimilitud que los datos aislados y circunstanciales a los que la AFIP pretende atribuir la condición de indicios.

Concluye, después de los argumentos expuestos, que respecto de los proveedores impugnados, la estructura argumentativa del Fisco adolece de toda sustancia. No existe siquiera un indicio con solidez suficiente para sostener las afirmaciones vertidas por el ente fiscal, ni siquiera el único elemento en cuya base se sustenta la impugnación resulta coherente.

Subsidiariamente, y en el caso que no se hiciera lugar a la revocación total de las determinaciones apeladas, corresponde -a su juicio- ajustar las mismas por cuanto adolecen de incorrecciones técnicas en la liquidación, en atención a que no se tuvieron en cuenta las retenciones efectivamente ingresadas por las operaciones impugnadas.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con expresa imposición de costas.

II. Que a fs. 145/153, 744/752 y 1049/1056 contesta la representación fiscal el traslado de los recursos y por las razones de hecho y de derecho que expone, peticona se confirmen los actos venidos en recurso, con costas. Cita jurisprudencia y plantea el caso federal.

En cuanto al ajuste de las determinaciones, solicitado en forma subsidiaria, entiende que el dinero retenido por el agente obligado, no puede ser utilizado por éste para compensar sus propias deudas, por cuanto, al existir las operaciones también fue real la retención y por lo tanto dicho dinero no le pertenece, estando la misma oportunamente practicada con independencia de que el retenido sea en realidad un sujeto oculto.

III. Que a fs. 160 y 1076 se abre la causa a prueba. A fs. 843 y 1076 se tiene a la recurrente por desistida de la prueba informativa ofrecida a fs. 136, punto 1 y 2. A fs. 1140 se clausura el período probatorio y a fs. 1146 se elevan los autos a consideración de la Sala A. A fs. 1170 se ponen los autos para alegar y a fs. 1174/1176 vta. y 1178/1179 vta. obran agregados los alegatos de la actora y del Fisco Nacional, respectivamente. A fs. 1181 pasan las actuaciones a sentencia.

IV. Que corresponde resolver ahora si se ajustan a derecho las resoluciones apeladas.

Que conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el ente recaudador, en ejercicio de las facultades que le son propias, practicó una fiscalización a la recurrente a través de la cual constató que la actividad principal por la que se encuentra inscripta es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y como actividades secundarias, la venta por menor de artículos nuevos y la prestación de servicios agrícolas.

Que el origen del cargo tuvo lugar a partir de los requerimientos efectuados a efectos de constatar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y por la documentación acompañada se detectaron operaciones de compra con empresas que en principio serían proveedoras de facturas apócrifas.

V. Que conforme lo expuesto en el Considerando precedente, el tema a decidir en autos refiere a la procedencia de la impugnación de facturas por parte del Fisco Nacional respecto a ciertos proveedores de la actora, la que originó la obligación de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado por los períodos fiscales abril de 2003 a mayo de 2007, ambos inclusive.

Que a fin de dilucidar la cuestión, debe analizarse la situación de cada uno de los proveedores puestos en crisis, a la luz de la actividad fiscalizadora obrante en las actuaciones administrativas (fs. 910/938 Legajo principal cuerpo V).

Forestal Ganadera S.R.L.: la actividad principal declarada por la empresa es la extracción de productos forestales, la que no fue constatada según lo informado por el área de investigaciones y las visitas realizadas a los domicilios declarados, durante el curso de la fiscalización. Como actividad secundaria se encuentra inscripta en Cultivo de cereales, exc., forrajeros; cultivo de soja y cultivo de algodón, de las cuales tampoco se constató actividad.

Durante el curso de la auditoría fiscal no fueron exhibidos ningún tipo de registros contables, ni ninguna otra documentación que le fuera requerida. Para constatar las operaciones efectuadas por la firma, se recurrió a los antecedentes contenidos en las bases de datos Fisco e Intranet, Citi Compras y Siter.

Se analizaron las cartas de porte, en la mayoría de ellas, no se consigna fecha de emisión, peso bruto, tara, peso neto, la procedencia, el corredor, datos del vehículo y transportista, no registra aclaración de la firma de quien recibe, ni firma y/o aclaración de quien entrega, ni número de comprobante de peso.

No es titular de inmuebles urbanos o rurales dentro de la provincia de Santiago del Estero, conforme al Registro de la Propiedad Inmueble de la mencionada provincia.

Presenta inconsistencias relevantes entre los débitos fiscales declarados y los informados por los clientes al CITI Compras. Las acreditaciones bancarias no guardan relación con los montos de venta declarados. No posee capacidad operativa ni económica para realizar la actividad declarada. Por todas esas inconsistencias se encuentra incluida en la base E-apoc.

Ccorporación del Uruguay S.A.: su actividad declarada es el cultivo de soja. No registra a su nombre automotores, ni inmuebles, ni máquinas agrícolas. Se analizaron las cartas de porte y en la mayoría de ellas no se consigna fechas de emisión, peso bruto en kg, tara, peso neto, procedencia, corredor, datos del vehículo y transportistas, aclaración de la firma de quien recibe, firma y/o aclaración de quien entrega y número de comprobante de peso. Llama la atención a la inspección que las cartas de porte compradas a la Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopiadores de Cereales –lote de 200 desde el N° 2836701 al 28367400 de fecha 24/8/04–, 68 de dichos comprobantes que respaldan operaciones entre Corporación del Uruguay S.A. y la Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda.,

registran fecha de descarga de cereal en la planta de ésta última, el 21/8/04, es decir que el traslado del cereal desde el campo productivo hasta la planta de la aquí recurrente se realizó tres días antes de adquirir los comprobantes que según las firmas involucradas, acompañaron la carga.

En el domicilio fiscal declarado por la firma, funciona el estudio contable del Contador Malato, quien manifestó no poder responder preguntas relacionadas con el desarrollo de las actividades comerciales de Corporación del Uruguay S.A., por cuanto sus relaciones con aquélla corresponden únicamente a realizar trámites de respuesta a requerimientos, recibir documentación o correo o solicitar clave fiscal y que el estudio no le presta otros servicios más que los mencionados.

En esa ocasión, se comunicaron con un Sr. que manifestó llamarse Marcelo Fontini, quien informó que no tenía relación con la inspeccionada y proporcionó el número telefónico del presidente de la firma, Sr. Guillermo Foco, que no pudo ser localizado. De las consultas efectuadas al sistema e-Fisco, se observó que el mencionado se encuentra inscripto con las siguientes actividades: principal "Transporte de pasajeros mediante taxis y remises, alquiler de autos con chofer", desde el 3/99 y secundaria "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas" a partir de junio de 2004. Asimismo el Sr. Foco se encuentra informado como empleado en relación de dependencia por los contribuyentes Giannini Hersilia E. desde el 12/03 al 1/05 y The World Services SRL desde el 3/05 al 9/06.

El 29/9/2004 la Dirección Regional Microcentro resuelve excluir a la firma del Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas, en atención a haber detectado elementos que encuadran dentro de la definición de "incorrecta conducta fiscal", siendo el motivo que los débitos fiscales que surgen de las declaraciones juradas de IVA son inferiores a los débitos fiscales estimados en función de las retenciones de IVA sufridas.

Se efectuó también un requerimiento a la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada División Agropecuaria, Pesquera y Minera, solicitándole documentación y registros que respalden la operatividad de la firma, no obteniendo respuesta alguna.

En cuanto al contrato de arrendamiento celebrado entre el Sr. Eufasio Moyano (arrendador) y el Sr. Juan Antonio Pistarini en el carácter de presidente de Corporación del Uruguay S.A. (arrendataria) de un predio de 8.437 hectáreas, por un plazo de 36 meses a partir del 1/3/2004, tiene las siguientes observaciones: no se consigna fecha de celebración, no fue certificado ante escribano público, no expresa si el precio del arrendamiento es mensual. Asimismo de las consultas al sistema eFisco, el Sr. Moyano no se encuentra registrado, así como tampoco los Sres. Tolosa Edgardo y Rivero Fabiana (codeudores) bajo los números de documentos consignados en el instrumento.

Concluye la inspección que si bien la firma no se encuentra registrada en la base de facturas apócrifas, se presume que las compras presentan características de operaciones ficticias a los efectos de ocultar a los reales proveedores de granos.

Morgan Vanina Rut: su actividad principal es el cultivo de soja. No pudo ser localizada en los distintos domicilios declarados. No posee bienes automotores ni propiedades a su nombre. Registra acreditaciones bancarias sólo por el año 2004 en la suma de \$ 11.296.007. Se dio de baja en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, en atención a no dar respuesta a la solicitud de información que le fuera formulada, por ello no se pudo verificar la registración y/o documentación respaldatoria.

De las bases de datos del organismo fiscal surge que la Srta. Morgan es empleada en relación de dependencia de una firma que se dedica a la venta al por menor de combustible, con domicilio fiscal en San Lorenzo, provincia de Santa Fe.

En el legajo de la contribuyente, remitido por la Agencia Nº 10, se encuentra agregado un contrato de arrendamiento celebrado el 25/6/2003, entre el Sr. González Carlos Abel en carácter de arrendador y la Srta. Morgan en carácter de arrendataria. Dicho contrato corresponde a un inmueble rural de 450 hectáreas, en la estación de Tomás Young del ferrocarril Gral. Belgrano, jurisdicción del Departamento de Gral Taboada. Por su parte el Registro de la Propiedad Inmueble de la provincia de Santiago del Estero informa que el Sr. Carlos Abel González no registra ningún bien inmueble a su nombre.

En la mayoría de las cartas de porte no se consigna fecha de emisión, peso bruto, neto, tara, procedencia, corredor, datos del vehículo y transportista, no registra aclaración de la firma de quien recibe, ni firma y/o aclaración de quien entrega, ni número de comprobante de peso.

Si bien no se encuentra registrada en la base de facturas apócrifas, se presume que las compras presentan características de operaciones ficticias a los efectos de ocultar a los reales proveedores de grano.

Cooperativa de Provisión de Servicios para Productores Rurales: su actividad principal es ventas al por mayor en comisión. La última declaración jurada presentada del impuesto a las ganancias es del período 2005. En relación al impuesto al valor agregado registra presentaciones de declaraciones juradas desde el año 2000, siendo la última presentada por el período agosto de 2006.

No registra automotores ni propiedades a su nombre. Del análisis de las cartas de porte, en su mayoría no se consigna fecha de emisión, peso bruto, neto, tara, procedencia, corredor, datos del vehículo y transportista, no registra aclaración de la firma de quien recibe, ni firma y/o aclaración de quien entrega, ni número de comprobante de peso, así como la falta de descripción de ubicación exacta de la finca de origen.

Advierte la inspección de las planillas de Compras y Ventas aportadas, respecto de la operatoria desarrollada a partir de abril de 2004, que el planillado de Compras se encuentran registradas compras de combustible, mientras que en las planillas de Ventas las registraciones se corresponden con ventas de cereal a firmas exportadoras e industriales. En caso de efectivizarse el canje, la registración de la operatoria no tuvo la exteriorización adecuada.

Por su parte para verificar las compras de combustibles, se realizaron requerimientos a Esso Petrolera Argentina, quien informó la inexistencia de operaciones con la Cooperativa. Buenos Aires Petrol S.A. no pudo ser localizada por ello se realizaron tareas de fiscalización respecto de la impresión de facturas concluyéndose que fueron solicitadas por integrantes de la firma en cuestión, sin tener relación alguna con la firma supuestamente proveedora.

En cuanto a la circularización a los clientes, se solicitó a exportadores e industriales el detalle de las operaciones con la entidad, así como la forma de cancelación de las mismas. De las contestaciones se desprende que la totalidad de los casos se realizaron a través de intermediarios (corredores de cereales) y en cuanto a la cancelación, manifiestan que el monto del IVA excedente de la retención es depositada en la CBU de la Cooperativa, en tanto que los montos netos son abonados a los citados corredores. Estos últimos previa deducción de gastos y comisiones que le corresponden, cancelan la operatoria con la fiscalizada. Respecto de los medios de pago, salvo el corredor Cía. Cerealera Siembra S.R.L., ninguno de los restantes medios de pago cumplieron las formalidades previstas por el art. 1º de la Ley 25.345,

ni los valores fueron emitidos con la cláusula “para acreditar en cuenta”. Se analizaron cada uno de los corredores intervinientes.

Concluyendo que el accionar operativo se encuentra plagado de irregularidades: 1) en el aspecto formal: a) carencia por completo de registros contables y auxiliares que den sustento a cifras consignadas en los balances aportados; b) observación de determinadas facturas de compras de combustibles existentes en planillas de listado de IVA; c) incumplimiento formal del circuito de pago de acuerdo a lo previsto en las Res. Grales. A.F.I.P. 151/98 y 1.547/03. 2) sin perjuicio de que las cartas de porte que acompañaban el cereal eran libradas a nombre de la Cooperativa de Provisión de Servicios para Productores Rurales Ltda., en ningún caso culmina el circuito del dinero proveniente de los corredores de cereales en cuentas de la Cooperativa y/productores asociados. Así es como puede corroborarse de las pruebas obtenidas, la conclusión de la vía de investigación da como resultado que los fondos fueron canjeados en entidades financieras y/o compra de títulos y valores en operaciones bursátiles y 3) en ningún caso se identifica quienes son los verdaderos productores que comercializan los cereales a través de la Cooperativa. (fs. 14/24 cuerpo II Legajo de antecedentes).

Agropecuaria Napaleofu S.A.: su actividad principal es servicios agrícolas y venta al por mayor de cereales. El domicilio fiscal según padrón se encuentra en estado de “Inexistente o Desconocido”. No registra propiedades ni automotores a su nombre.

No posee capacidad operativa para el desarrollo de las actividades declaradas por cuanto el Activo conformado solamente por Otros Créditos de \$ 2.541,35 y Disponibilidades de \$ 21.7607,99 (\*), según declaración jurada de ganancias del período 2002, con cierre en noviembre de 2002, es considerado insuficiente para efectuar operaciones que generen un Débito Fiscal para el período diciembre de 2002 a mayo de 2003 de \$ 1.650.579,40. En decir, en noviembre de 2002 no poseía cultivos, ni existencia de granos ni otros productos, depósitos bancarios, ni bienes para efectuar servicios, y ya en diciembre de 2002 declara un débito de \$ 84.386,59, un crédito fiscal de \$ 63.238,15 y declara también retenciones por \$ 93.809,66.

*(\*) Publicación textual del T.F.N.*

No se encuentra inscripta como empleadora. De la circularización bancaria realizada durante la verificación efectuada a la firma Agrociam S.A., surge un detalle de 9 personas físicas que efectuaron los retiros de dinero de la cuenta corriente perteneciente a la Agropecuaria Napaleofu, de la mayoría de los cuales no se pudo establecer relación formal alguna con dicha firma, a la vez que también, la mayoría de ellos, cobraron cheques por operaciones de venta que supuestamente realizó la firma Orson SRL (sin capacidad económica según la verificación realizada) a Agrociam S.A.

Si bien el cruce de la información brindada por la verificada, con el sistema informático y con la información aportada por T & G SH, es coincidente, al momento de verificar el traslado físico de los productos, no se encontró, en las cartas de porte emitidas con motivo de las operaciones realizadas, datos sobre el origen de los productos, lugar de entrega, datos del transportista, ni datos de los vehículos.

Albarracin Pablo: su actividad principal es el cultivo de soja y secundaria cultivo de legumbres secas. Se le cursaron requerimientos que no fueron contestados, no posee bienes registrables a su nombre. Las ventas declaradas para el período 2002 ascendieron a más de \$ 3.000.000 y para el 2003 a más de \$ 6.000.000 y acreditaciones poco significativas para dichos montos. No actuó como agente de retención de IVA. No declara empleados en relación de dependencia ni efectuó pago al Régimen de Autónomos.

En el período que la Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso declaró compras efectuadas a Pablo Albarracín –período 2004– no se pudo probar el traslado del cereal, ya que en las cartas de porte consigna “propio” en el rubro titulado “Datos del vehículo y transportista” habiéndose constatado que el proveedor es un insolvente que no posee bien registrable alguno por lo que no pudo realizar el traslado con transporte propio. Al verificarse los medios de pago, si bien existía coincidencia entre los pagos y cobranzas de cheques, al requerirse fotocopia de los cheques al Banco Francés con el objeto de identificar al real beneficiario de los mismos, éste proporcionó información parcial y no incluyó datos del mencionado proveedor. Se encuentra incluido en la base E-Apoc.

Persimar S.R.L.: su actividad principal es el cultivo de oleaginosas. No se encuentra inscrita en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres. No posee bienes registrables a su nombre.

Se cursaron requerimientos a la empresa a efectos de que presente documentación de las operaciones, los que no fueron contestados.

De las bases de datos del organismo fiscal se analizaron las presentaciones efectuadas del impuesto al valor agregado en los períodos 7/2002 a 13/2003 surgiendo las siguientes inconsistencias: a) a partir del período 4/2003 se exteriorizan elevados débitos fiscales y retenciones sufridas, que generó un saldo a favor de la AFIP de \$ 393.160,45, que no ingresó y b) no presentó las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales 1/2004 a 4/2004. En relación al impuesto a las ganancias, no registra presentación de la declaración jurada del período 2003. Según la base SITER la firma poseía dos cuentas corrientes especiales en pesos, en los Bancos de Galicia y Buenos Aires S.A. y en el Banco Credicoop Coop. Ltda. que registraban las siguientes acreditaciones bancarias: Período 2003 \$ 5.276.252 y Período 2004 \$ 60.682.

En base a estos datos la inspección concluye que no se constata la actividad que desarrolla el contribuyente y del patrimonio que surge de las bases de la Administración se puede afirmar que se trata de un insolvente, y considerando las elevadas acreditaciones bancarias informadas por las entidades financieras, presumen que actúa en carácter de prestanombre. (fs. 1/17 Legajo complementario 1 Proveedor: Persimar S.R.L.).

Sojales S.R.L.: la actividad principal declarada por la firma es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales. Se encuentra incluido en la base APOC desde el 2/9/2003.

El inspector actuante se constituyó en el domicilio fiscal de la empresa, no encontrándose persona alguna en dicho local y consultado a empleados de una oficina contigua, manifestaron que el mismo es ocupado por otra firma y que Sojales S.R.L. Hace varios años que no funciona en ese local.

De las bases de datos del organismo fiscal surge que en el impuesto a las ganancias la última declaración jurada presentada corresponde al período fiscal 2001 con saldo a favor del contribuyente de \$ 31.982,83. Respecto del impuesto al valor agregado la última declaración jurada presentada es de octubre de 2003, con saldo a favor del contribuyente de \$ 55.402,65. No posee bienes registrables a su nombre. Se concluye que no tiene capacidad operativa para realizar las operaciones de venta de cereales.

Maypun S.A. : la actividad declarada es el cultivo de soja y la venta al por mayor de cereales. La Dirección Regional Mercedes de la AFIP remite los antecedentes de la empresa, esto es: formulario F. 460/J -solicitud de inscripción ante el organismo fiscal-; escritura de constitución de la sociedad y en la que se designa como como Director Titular al Sr. Jorge Alfredo Fernández y Director Suplente al Sr.



Arsenio Fernández, fijando la sede social en Guardia Vieja 3419, piso 6º Dpto. 3, Torre de C.A.B.A.; contrato de comodato a título gratuito de una propiedad inmueble ubicada en la calle Tte. Gral Juan D. Perón 318, 3º piso, para destinarse a uso comercial y/o profesional; Actas de constatación de domicilio, mediante Escrituras Públicas Nº 491 de fecha 9 de diciembre de 2004, Nº 119 del 28 de marzo de 2005; Contrato de Locación de un inmueble sito en la calle Bartolomé Mitre 811, piso 6º, Dpto “J” de C.A.B.A.

De la consulta de las bases Padrón y E-fisco se pudo corroborar que los integrantes del capital accionario de la empresa, en principio, eran las siguientes personas: Arsenio Fernández, Jorge Alfredo Fernández, ambos con domicilio en la calle Belgrano 1026 de la ciudad de Bragado; Carlos Javier Marco, con domicilio en Tucumán 501 Pto. General San Martín, Santa Fe y Mónica Viviana Marco, con domicilio en Avda. Pueyrredón 468, piso 12º, Dpto 96, Capital Federal.

Que el Sr. Arsenio Fernández, se encuentra inscripto en el impuesto a las ganancias activo desde diciembre de 2004 y seguridad social autónomos activo desde diciembre de 2004, en la categoría III, ingresos hasta \$ 15.000. Declara como actividad servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial desde diciembre de 2004. De la base del organismo fiscal no surgen rodados a su nombre, ni maquinaria agrícola, ni cuentas bancarias, sólo registra un inmueble a su nombre, ubicado en la calle Manuel Belgrano 1026 de la localidad de Bragado, provincia de Buenos Aires. Presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos 2004 a 2006, todas ellas sin movimiento.

El Sr. Jorge Alfredo Fernández se encuentra inscripto en el impuesto a las ganancias, con baja definitiva desde mayo de 2008; seguridad social autónomos, con baja definitiva desde mayo de 2008; monotributo activo desde junio de 2008. Declara como actividad servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial desde diciembre de 2004. De la base del organismo fiscal no surgen rodados a su nombre, ni maquinaria agrícola, ni cuentas bancarias, sólo registra un inmueble a su nombre, ubicado en la calle Manuel Belgrano 1026 de la localidad de Bragado, provincia de Buenos Aires. Presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos 2004 a 2007, todas ellas sin movimiento.

Los inspectores actuantes procedieron a entrevistar al Sr. Jorge Alfredo Fernández, quien manifestó que desde aproximadamente quince años su actividad es de pedicuro a domicilio, trabajando en hogares de ancianos y casa particulares, y que es su principal fuente de ingresos que complementa con changas de cobranzas.

Declara que nunca conformó el capital accionario de ninguna sociedad, que no conoce a la empresa Maypún S.A.; que nunca asistió a a ninguno de los domicilios denunciados por dicha sociedad. Que fue visitado por dos personas en el domicilio de Belgrano 1026 de Bragado –domicilio de sus padres– y que dichas personas lo llevaron a él y a su padre (Arsenio Fernández) a las ciudades de Buenos Aires y Pergamino, en el mismo día, donde firmaron papeles desconociendo el tenor de los mismos, así como la identidad de las personas que los condujeron a esos lugares. Preguntado a través de quien lo contactaron, manifiesta que por medio de su primo Omar Robles, que es contador. Dice también que nunca fue personalmente a realizar trámites a la AFIP, ni autorizó a persona alguna, como tampoco concurrió a ninguna entidad bancaria, ni firmó cheques. Aclara que sus padres nunca fueron accionistas o dueños de empresas, que son jubilados, percibiendo el haber mínimo y que el único inmueble que poseen es el de Belgrano 1026 de la ciudad de Bragado donde viven.

La Sra. Mónica Viviana Marco se encuentra inscripta en la Agencia Nº 46 de la Dirección Regional Palermo desde el 1/1/1994. Presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos 2004 y 2005 y por el impuesto al valor agregado por los períodos de agosto de 2004 a enero de

2006, de los cuales de agosto a diciembre de 2004 y julio a noviembre de 2005, no declaró movimientos. No registra rodados ni inmuebles a su nombre, como tampoco maquinaria agrícola. Posee dos cuentas corriente propias y una caja de ahorro y una cuenta corriente como cotitular juntamente con el Sr. Irineo Lorenzo Domingo Moreno, estando la misma a nombre de la firma Maypún S.A. y otra caja de ahorro compartida con el Sr. Hugo Ardeolo Santarelli.

El Sr. Carlos Javier Marco se encuentra inscripto en los impuestos a las ganancias activo desde agosto de 2006, al valor agregado activo desde agosto de 2006, bienes personales activo desde agosto de 2006, seguridad social autónomos con baja definitiva desde febrero de 2007 y monotributo con baja definitiva desde julio de 2006.

Declara como actividades la cría de ganado, excepto en cabañas, cultivo de maíz y cultivo de soja desde agosto de 2006.

Que los inspectores procedieron a entrevistar a la Sra. Mónica Viviana Marco y a su hermano el Sr. Carlos Javier Marco en el domicilio particular de la calle Tucumán 501 de la localidad de Puerto General San Martín, provincia de Santa Fe.

Preguntados por las actividades que realizaron desde el año 2000: la Sra. Mónica V. Marco responde que trabajó en un comercio de venta de colchones que tenía locales en Rosario, San Lorenzo y Pto. Gral. San Martín hasta aproximadamente el año 2004, donde se quedó sin trabajo hasta la fecha y ha efectuado tareas sin remuneración como venta de productos "Tsu" y el Sr. Carlos Javier Marco manifiesta que trabajó hasta el año 2003 en la empresa Cargill a través de una empresa, después en un taller mecánico y actualmente en un comercio como repartidor.

Declaran que nunca integraron el capital accionario o el directorio de sociedades, que no fueron a ninguna dependencia de la AFIP, ni llenaron formulario, ni tampoco realizaron actividad alguna con el agro ni ninguna otra. No conocen a la firma Maypún S.A. El Sr. Carlos J. Marco manifiesta que tenía una cuenta bancaria de sueldos en el Banco Bisel S.A. hasta el año 2004 por la firma Servin y la Sra. Mónica V. Marco tenía una cuenta bancaria en el Banco Bisel S.A. para cobrar el sueldo de la firma Centro Hogar y otra caja de ahorro en el Banco Credicoop donde cobró cheques por juicio laboral.

Que los actuantes preguntaron el porqué por el cual figuraban en la firma Maypún y la Sra. Marco explicó que cuando perdió el trabajo una persona le dijo que podía recibir un subsidio debiendo para ello firmar unos papeles, citándola a un hotel de Rosario, por lo que invitó a su hermano para que pueda también conseguir un subsidio; en dicha reunión había una persona que dijo llamarse Alejandro, quien era responsable de tramitar esos presuntos subsidios. Posteriormente le dijeron que debía concurrir a la Ciudad de Buenos Aires, junto con otras personas para efectuar el cambio de domicilio y así poder cobrar el subsidio. Cuando fue a la Ciudad de Bs. As. Se presentaron en el Registro de la Personas fijando domicilio en dicha ciudad, no recordando su ubicación, aclarando que su hermano no viajó ni efectuó cambio de domicilio. El Sr. Marco ratifica los dichos de su hermana. Aclaran que conocen al Sr. Ireneo Lorenzo Domingo Moreno, que se trata de su primo, el cual no es empresario ni vende cereales, desconociendo su actual paradero.

Que también la Sra. Mónica Viviana Marco se encuentra inscripta como contribuyente unipersonal y su actividad principal es el cultivo de soja y venta al por mayor de cereales, debiendo remitirse al informe de inspección transcrito precedentemente.

Menica S.A.: la actividad declara por la sociedad es el cultivo de soja y venta al por mayor en comisión o consignación de cereales. Respecto a las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los

períodos 2004, 2005 y 2006 fueron presentadas en cero y en relación al impuesto al valor agregado se presentaron sin movimientos desde agosto de 2004 hasta julio de 2005 y desde julio de 2006 hasta octubre de 2007. No posee inmuebles ni automotores a su nombre.

De los sistemas habilitados por el organismo fiscal surge que la sociedad registra cuentas bancarias en Hexagón Bank Argentina y el Banco de la Provincia de Córdoba, siendo en esta última los titulares los Sres. Miguel Angel Kraljevich y Martín Chío. Los integrantes de la inspeccionada, según la base de datos consultada, en principio, eran los Sres. Adolfo Robles, Omar Adolfo Robles, Miguel A. Kraljevich y Patricia Leonor Martínez.

No se localizaron los responsables de la empresa en el domicilio fiscal y alternativos.

La inspección actuante al entrevistar al Sr. Omar Adolfo Robles, manifiesta que es Contador Público, que integró la sociedad Menica S.A. –entre otras–. Respecto de dicha firma, señala que el 15/11/2004 se vendió veinte mil acciones que conforman el capital, el 50% pertenecía al nombrado y el otro 50% a su padre, Adolfo Robles. La venta se efectuó al Sr. Miguel Angel Kraljevich y a la Sra. Patricia Leonor Martínez, mediante la firma del correspondiente contrato de fecha 1/7/2005. Aclara que el 21/2/2005 le entregó a los compradores toda la documentación relacionada con la sociedad y que empresa no había tenido actividad comercial, ni administrativa, anterior a esa fecha. No conoce a los proveedores y el tipo de operatoria que llevaba o lleva a cabo la firma.

Que por su parte, al entrevistar al Sr. Miguel Angel Kraljevich relata que trabajó para la firma FBL, realizando tareas de montaje, posteriormente para la firma Proyección Electroluz SRL hasta mayo de 2005 y luego queda sin trabajo efectuando tareas en forma independiente en montaje y albañilería hasta la fecha. No posee bienes mueble o inmuebles, ni cuentas bancarias.

En cuanto a la firma inspeccionada, indica que en el mes de julio, la Sra. Patricia Leonor Martínez le pidió a modo de favor si podía firmar unos papeles para poder realizar ella un negocio para lo cual necesitaba la firma de otra persona. Para ello viajaron a la ciudad de Bragado, provincia de Buenos Aires, firmó unos libros de tapa roja y otros papeles y en otra casa firmó otros papeles, los que también fueron suscriptos por la Sra. Martínez. Afirma que nunca realizó trámites bancarios, ni firmó chequeras, como así tampoco cheques de terceros, ni tampoco dio poderes a terceras personas para el cumplimiento de trámites bancarios. En cuanto a la inscripción en AFIP fue acompañado por la Sra. Martínez, unos días después del viaje a Bragado.

La inspección actuante le exhibe copia del Libro de Depósito de Acciones y Registro de Asistencia N° 1 de Menica S.A., el Contrato de Compraventa de acciones, señalando que no puede precisar si está suscrito por él. Nunca compró cartas de porte ni autorizo a nadie a hacerlo a nombre de la empresa.

También los inspectores entrevistaron a los Sres. Horacio Pascual Rossi y Jorge Roberto Sartorelli, quienes figuraban como contadores responsables en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas por los períodos 2005 y 2004, respectivamente.

En relación al primero de ellos, fueron atendidos por la esposa del Sr. Rossi, quien informó, que su esposo falleció el 6/7/2003. Respecto del segundo de los nombrados, manifestó que no era contador público, que no conocía a la empresa Menica S.A.

Se concluyó que la firma inspeccionada no tenía capacidad económica.

Cooperativa Apícola Arco Iris Ltda.: sus actividades principales son la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y cultivo de soja. No fue localizada, ni en el domicilio fiscal, ni en el legal.

Tampoco se localizaron a sus asociados. En cuanto a su situación fiscal, según base de datos del organismo, es el siguiente: impuesto a las ganancias, el 2/6/2009 presentó la declaración jurada correspondiente al período 2008 (en cero), siendo ésta la única efectuada. Impuesto al valor agregado, presentó en forma regular las declaraciones juradas desde el 11/2006 hasta 7/2009, siendo que únicamente declaró actividad en los meses de marzo a mayo de 2007. Régimen Nacional de la Seguridad Social, presentó las declaraciones de los meses de enero a agosto de 2007, aunque solamente declara personal en los períodos febrero y marzo de 2007.

Consultado el legajo de la cooperativa, surgen los siguientes datos: el 22/11/2006 se presenta la solicitud de inscripción, informando como domicilio fiscal y legal el de Av. Corrientes 5514 piso 11º Dpto. 31 C.A.B.A. y se aporta constatación de domicilio ante Escribano Público de fecha 20/11/2006 consignando como presidente al Sr. Luis Naranjo. También se aporta fotocopia del Acta Constitutiva de la Cooperativa que data del 7/4/1998, en la cual se consigna como domicilio el de Monteagudo 422 Cap. Fed. y el de sus integrantes, no pudiendo ser localizados ninguno de ellos.

Dentro de la documental aportada para el trámite de inscripción, se aporta nota del Banco Francés en la cual se deja constancia que la Cooperativa tiene dos cuentas corrientes en pesos en dicha entidad bancaria, una con apertura el 19/12/2006 y cerrada el 13/2/2008 cuyo firmante era la Sra. Marcela Bibiana Sosa y la otra abierta el 20/4/2007, vigente a la fecha de la respuesta (27/2/2008) y su firmante era la Sra. Miriam Elizabeth Belagarbe. El Nuevo Banco de Santa Fe también fue circularizado, informando que la Cooperativa tiene una caja de ahorros abierta en la sucursal Ayacucho, el 2/3/2007 y su firmante es la Sra. Marcela Bibiana Sosa.

Asimismo se agrega fotocopia de una escritura en la cual la fiscalizada adquiere al Sr. Jorge Eduardo Sterna una fracción de terreno de 3416 metros cuadrados, con todo lo plantado, en especial la planta de silos, consistente en 10 silos metálicos, con base fija, secadora, galpón de depósito, tinglado metálico, ubicado en Dorrego y San Ricardo de la localidad de Villada, provincia de Santa Fe, por un total de \$ 600.000. Respecto del Sr. Sterna, señala la inspección que según los datos del padrón fue incluido en la base E-Apoc el 29/7/2008 en la condición "Sin capacidad económica".

El 8/2/2007 la Cooperativa modifica datos ante el organismo fiscal, cambio de domicilio fiscal e inscripción en regímenes de retención/percepción en los impuestos a las ganancias Res. Gral. A.F.I.P. 830/00 y al valor agregado Res. Gral. A.F.I.P. 1.394/02. A fin de demostrar el cambio de domicilio acompaña fotocopia de un contrato de locación de un inmueble sito en la calle Acevedo 377, piso 1º Dpto "B" C.A.B.A. de fecha 5/12/2006.

Se circularizó a los clientes de la Cooperativa en el período 3/2007 a 10/2007 y 1/2008, los que confirmaron las operaciones efectuadas, la forma de pago (transferencias bancarias en su mayoría, cheques, canje por servicios o mercaderías y efectivo) y la persona con quien se contactaban de la cooperativa (Sra. Marcela Bibiana, Sosa en carácter de apoderada y Luis Vicente Naranjo, como presidente de la cooperativa).

VI. Que procede ahora analizar la prueba producida en autos. En cuanto a la documental acompañada por la actora, la misma se encuentra también adjuntada en los antecedentes administrativos y fue considerada por el organismo fiscal.

Que a fs. 1088/1094 se encuentra agregada la pericia contable oportunamente ofrecida por la recurrente.

Que los expertos contables informan que luego de constatar los registros contables y societarios aportados por la actora se concluyó que se llevan en legal forma y que en los mismos se encuentran registradas las operaciones con los proveedores impugnados por el organismo fiscal.

Constataron que por cada Carta de Porte de los proveedores impugnados la actora emitió un comprobante denominado Ticket Balanza-Romaneos de Ingreso en el cual figuran el tonelaje y las eventuales mermas en concepto de volátil, humedad, etc. A continuación emitió el correspondiente Certificado de Depósito Intransferible 1116/A otorgado por la ONCCA, lo que fueron informados periódicamente, conforme lo exigía la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario, en Registro de hojas móviles.

En cuanto al circuito de comercialización empleado en las operaciones impugnadas surge la registración en los libros llevados en legal forma de la siguiente documentación que fue puesta a disposición. Por cada operación se aporta una liquidación 1116/C (Mandato/Consignación) otorgados por la ONCCA, ya que la actora no actúa como compradora del grano sino como intermediaria en su comercialización. De ella surge el neto gravado, IVA de la operación, descuentos, retenciones de ganancias, IVA, ingresos brutos y sellos de la provincia de Tucumán. Cada liquidación 1116/C fue registrada al Libro Diario, Subdiario de Cuentas Corrientes, Libro de Existencias Compra Venta de Granos y Libro de Inventario y Balances.

Con relación a los medios de pago la actora aportó Órdenes de Pago en original y Transferencias Bancarias en original emitidas por el Banco Francés a favor de cada proveedor impugnado, que coincide con la orden de pago, las que también fueron registradas en los libros.

Respecto de las retenciones practicadas la actora aporta listado de ellas en concepto de IVA y de ganancias por las operaciones impugnadas, DD.JJ. F. 744 SICORE de Retenciones y Percepciones, Volante de Pago de saldos de declaración jurada, DDJJ por retenciones de Sellos e Ingresos Brutos de la provincia de Tucumán y Volante de Pago de saldos de declaración jurada.

Adicionalmente registró cada operación en el Centro de Acopiadores de Granos del NOA, dependiente de la Sociedad Rural de Tucumán y cuatrimestralmente fueron informadas a la AFIP mediante el régimen de información de transacciones importante CITI compras, las que fueron presentadas a su vencimiento.

Por último, los peritos transcriben los legajos aportados por la recurrente de los proveedores Maypun S.A., Cooperativa Apícola Arco Iris Limitada, Menica S.A. y Mónica Viviana Marco.

VII. Que debe destacarse que la mera existencia de facturas en legal forma no habilita, sin más, el cómputo del crédito fiscal. Con sólo observar el texto del art. 12 de la ley de IVA se puede apreciar la evidente intención del legislador de resguardar la determinación final del gravamen imponiendo una serie de requisitos y condiciones para que el crédito fiscal pueda ser computado como tal por el contribuyente. Así encontramos que, entre el propio art. 12 y otras normas complementarias, dicho cómputo está sujeto a: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago; h) que las operaciones que

originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Que como puede colegirse, se trata de una serie de requisitos concurrentes de tipo formal algunos y de tipo material otros, inscribiéndose entre estos últimos la generación del débito fiscal en cabeza del sujeto que emite la factura, lo que no hace más que garantizar la característica de un impuesto plurifásico no acumulativo como el tratado.

Que esta modificación legal data de 1990 y recepta los argumentos de los Dict. D.A.T. y J. 35/84 y 22/85 que cuestionaban que la simple emisión de una factura, aunque cumpliera con los requisitos legales, pudiera acordar válidamente un crédito fiscal al comprador.

Que hasta la citada modificación legal la propia Corte –Industrias Electrónicas Radio Serra S.A.– sustentaba la impugnación de créditos fiscales amparándose en el principio de la realidad económica para no hacer lugar a cómputos de créditos sin el correlato de una operación explícita que hubiera generado el débito pertinente.

Que esta Sala –en su anterior integración– en numerosos fallos, entre ellos “IMPULSO S.A.” de fecha 27/03/98, “LUIS M. PAGLIARA S.A.” de fecha 12/03/07 y “CARLOS BOERO ROMANO S.A.I.y C” de fecha 8/09/14, confirmado por la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal con fecha 22/12/15, han dicho que de la economía propia del Impuesto al Valor Agregado surge la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”.

En este sentido, la Sala V de la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa “Barreré y Asociados Soc. De Hecho” de fecha 24/06/05, ha sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el impuesto se encuentra discriminado.

Dicho criterio fue reafirmado por la Corte Suprema de la Nación en recientes fallos en la causas “Stopcar S.A.” y “Feretti, Félix Eduardo” de fechas 21/08/13 y 10/03/15, respectivamente.

No pasa inadvertido que de las constancias de la causa surgen serias irregularidades en cabeza de los proveedores. En efecto se puede observar que, además de inconsistencias en sus declaraciones de impuestos, de no ser hallados en su domicilio fiscal y otro tipo de irregularidades, en algunos casos se intentó realizar una auditoría fiscal sobre el proveedor que no exhibió registros ni documentación que respaldase las operaciones, no son titulares de inmuebles rurales, cuando se ubica a socios o directivos de los proveedores refieren desconocimiento de las actividades, resultan arrendando campos con documentación observable, refieren las autoridades de algunas de las sociedades proveedoras haber sido llevados a firmar documentación societaria con engaños, entre otros.

Que cabe añadir que en el análisis de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que los proveedores no figurasen en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes (conf. esta Sala, en su anterior integración, Causa Nº 27618/2013, “Giménez Rosa Martina (TF 29583-I) c/ DGI”, del 19-11-13; y Sala II, Causa Nº 17663/13, “Agroservicios Sur SA (TF 33325-I) c/ DGI”, del 10-13), pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

Que asimismo cabe hacer notar que la pericia ofrecida en autos se basó sólo en los registros de la actora y la documentación aportada por ella.

Debe tenerse presente que el art. 33 de la ley de procedimiento fiscal establece que “todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas”. En este contexto, las registraciones contables no se encuentran respaldadas por la documentación pertinente en la medida que se impugnaron las facturas, con lo cual carecen de valor probatorio suficiente, dado que no pueden acreditar las operaciones cuestionadas, lo que lleva a concluir que ni la prestación real de los servicios ni el circuito económico de los bienes y el pago se encuentran probados por este medio (“Marpe S.A.” C.N.C.A.F. Sala IV del 2/2/14).

Que en consecuencia la impugnación de los proveedores ha sido adecuadamente valorada por el Fisco Nacional, toda vez que ha quedado demostrada la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que presentan un cuadro de serios reparos respecto de su capacidad operativa para poder prestar los servicios o bienes facturados, los que llevaron al Fisco Nacional a concluir que los mismos no fueron prestados por los proveedores impugnados.

Que de las constancias de la causa surge que el análisis del Fisco Nacional, efectuado sobre los proveedores impugnados, se basó en una profunda investigación que se requiere para el caso, tal como lo propone el “Protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas” - Res. P.G.N. 149/09 que si bien no es una pauta de seguimiento obligatorio para el ente fiscal, otorga una mayor rigurosidad y sustento a la investigación y consecuente conclusión.

Que la mencionada resolución parte de una “... serie de indicadores a partir de los cuales puede inferirse la inexistencia de las operaciones que se documentan a través de las facturas de presuntas proveedoras de bienes y servicio ...”, lo que ha llevado a cabo el organismo fiscal a efectos de impugnar las operaciones cuestionadas en autos.

VIII. En cuanto a los intereses resarcitorios, el art. 37 de la Ley 11.683 dispone que “La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimiento, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”.

“... La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta”.

Respecto a su naturaleza jurídica el Máximo Tribunal ha fijado su postura en el sentido “El presupuesto generador de los intereses establecidos por el art. 42 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modific.) así como de los previstos por el art. 161, no es otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la prestación que la ley pone a su cargo. Esta falta de cumplimiento oportuno - se encuentre la deuda a cargo del contribuyente o del Estado es el hecho que la ley contempla para establecer el comienzo del curso de los intereses ya que ellos representan un modo específico de indemnización al acreedor, por el retraso en la satisfacción de esa obligación pecuniaria”(Fallos: 308:283), es decir que le reconoce características indemnizatorias, tendiendo así a resarcir a la víctima, en este caso la Hacienda Pública, restituyéndola al estado anterior a la mora.

Que ello es así, por cuanto se impone en forma automática, sin interpelación alguna, ni debe ponerse en mora al deudor, al ser obligaciones de plazo cierto y no exige para su aplicación la tramitación de sumario alguno por tratarse de una sanción de tipo civil.

Que para que se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

a) El retardo en el pago de la obligación a cargo del deudor. El organismo fiscal es el encargado de fijar los vencimientos para la presentación tanto de las declaraciones juradas de los impuestos a cuyo cargo se encuentra su recaudación, como los anticipos de ellos, retenciones y percepciones que deben ingresar los contribuyentes (conf, Dto. 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

b) Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dict. D.A.T. y J. de la D.G.I. 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re "IKA-Renault SAICyF" del 25/02/1982, "... El art. 42 de la Ley 11.683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado art. 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del art. 509 del Código Civil (art. 1732 del nuevo Código), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora –intereses moratorios, etc.– cuando prueba que no le es imputable" (art. 1730 del nuevo Código). En el mismo sentido Vendomé SRL, JNCAF Sala III, 9/10/79 y ESSO SAPA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

c) El daño. Consiste en la privación del uso del capital al Estado durante el período en que el deudor estuvo en mora, teniendo lugar en esta materia por la falta de ingreso al vencimiento de la obligación tributaria.

Que en atención a lo expuesto y no habiendo acreditado la actora que la mora en el ingreso de sus obligaciones fiscales no le es imputable, corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados en las resoluciones apeladas.

IX. Que en cuanto a su planteo en forma subsidiaria por la actora, en caso de confirmar las resoluciones cuestionadas que consiste en reconocer las retenciones practicadas a los proveedores impugnados e ingresadas efectivamente al ente recaudador, correspondería ajustar las mismas.

Considera que el pago del impuesto por retención es un pago a cuenta, pues el contribuyente los utilizará para cubrir la cantidad que en definitiva resulte adeudar, no es admisible que se pretenda ajustar el 100% del crédito fiscal de las operaciones impugnadas, toda vez que del monto total cuestionado sólo estaría impago el diferencial de las retenciones practicadas e impagas.

Que por su parte el representante fiscal señala que las impugnaciones efectuadas se basan en la condición de sujetos apócrifos que revisten los supuestos emisores de facturas objetadas, pero no en la existencia de las operaciones. Con sustento en este concepto, entiende que si existieron las operaciones pero no fueron facturadas a nombre de los verdaderos responsables, existen terceros ocultos que utilizaron a los sujetos antes mencionados para incumplir o evadir sus obligaciones fiscales.



Que concluye en que el dinero retenido por el agente obligado, no puede ser utilizado por éste para compensar sus propias deudas, por cuanto al existir las operaciones también fue real tal retención y por lo tanto dicho dinero no le pertenece, estando la misma oportunamente practicada con independencia de que retenido sea en realidad un sujeto oculto.

Que la postura asumida por el organismo fiscal aparece como contradictoria por un lado el proveedor existe como sujeto pasivo de la retención y a su vez no es reconocido como proveedor de la actora.

Que, por otro lado, debe entenderse que según surge de la economía general de este gravamen, al impugnársele el crédito fiscal, la actora asume el ingreso de todo el impuesto sobre el valor agregado de todos los actores económicos que hayan generado dicho valor antes que los bienes hubieran llegado a ella. Esto se corrobora simplemente, contrario sensu, con el régimen especial de recupero de IVA para exportadores ya que al reintegrarles a éstos el crédito fiscal reflejado en sus facturas de compras, vinculadas a la exportación, se libera a la misma de todo este gravamen, siguiendo el criterio imperante, en nuestra ley y en la legislación comparada, de gravar los consumos sólo en el país de destino, que es lo que persigue la ley de IVA. En esta inteligencia, si al reintegrarse un crédito fiscal discriminado en la factura de un proveedor se libera de todo el gravamen al bien o servicio, al impugnarse el cómputo de un crédito fiscal no sólo se alcanza al valor agregado por la propia actora sino a los valores agregados anteriores, asumiendo el impugnado la carga total del impuesto de actores económicos que estuvieran operando en la marginalidad.

Que como consecuencia de lo antedicho y de la desaparición fuente tanto del crédito fiscal como la de obligación de retener, queda en evidencia que el ingreso al Fisco de este último concepto resulta infundado.

Que ello es así, toda vez que "... el pago de la retención es imputado al contribuyente que la soporta. Sin embargo, al seguirse la tesitura del Fisco, se ignora a este 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"(Dictamen de la Procuración General de la Nación, en la causa "Compañía Argentina de Granos S.A." del 8/11/16), recalca dicho dictamen que "... no son auténticas retenciones practicadas respecto del impuesto que corresponde a un tercero, sino que –ante el reconocimiento de la falsedad del IVA abonado a esos proveedores– devienen en ingresos propios, que ha efectuado sin causa ...".

Que en tal razonamiento, el organismo fiscal debió aplicar la teoría de las correcciones simétricas, contenida en el art. 81 de la Ley 11.683 en su anteúltimo párrafo, el que dispone que "Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Administración de Ingresos Públicos compensará los importes pertinentes, aún cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante", siendo ésta una disposición imperativa y no facultativa ("La Biznaga S.A." Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 31/03/1987).

X. Que en consecuencia, corresponde confirmar parcialmente las resoluciones apeladas en cuanto determinan el impuesto al valor agregado, con más sus intereses. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

XI. Que atención a lo resuelto en el considerando IX, corresponde que el organismo fiscal practique liquidación en el término de 30 (treinta) días. A tal efecto remítanse por Secretaria General de Asuntos Impositivos los antecedentes administrativos por igual término a la Dirección General Impositiva.

XII. Diferir la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes en la causa hasta tanto se apruebe la liquidación que se ordena en el punto precedente.

El Dr. Magallón dijo:

I. Que adhiero al voto del Dr. Marchevsky, salvo en lo que respecta a la solución adoptada en el considerando IX.

II. El tópicó allí tratado –esto es, si corresponde admitir el reclamo de la actora en el sentido de que se computen a su favor las retenciones del IVA practicadas en oportunidad de abonarse las operaciones impugnadas por el Fisco Nacional– ya ha sido materia de análisis y decisión en el precedente “Molinos Río de la Plata S.A. c/EN - AFIP - DGI resol. 68/10 (GCI y otros s/Dirección General Impositiva” de fecha 25/8/2015, emanado de la Corte Suprema de Justicia. Valga aclarar que, si bien el más alto Tribunal no emitió allí una opinión concreta sobre el punto que nos ocupa, lo cierto es que consideró -al igual que la Cámara de Apelaciones- que los fundamentos consignados por la Sra. Jueza de grado para rechazar la pretensión del contribuyente no habían sido rebatidos por éste.

En efecto, la Corte señaló en el considerando 6.º que “... en el memorial de agravios ante esta Corte no se formula una crítica concreta y razonada al juicio del a quo relativo a que la apelación deducida ante esta alzada no rebatía los argumentos dados por la jueza de primera instancia en sustento de su decisión, consistentes en que la apelante carecía de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de su proveedor, lo que resultaba insoslayable máxime habida cuenta de que la cámara se encargó de puntualizar detalladamente las deficiencias de aquel recurso”.

Así las cosas y verificándose en el sub lite una situación fáctica y jurídica que guarda sustancial analogía con la del precedente citado, entiendo que la falta de legitimación activa de que adolece la actora para impulsar su pretensión obliga a su rechazo.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos y a los Considerandos IV a VIII del voto del Dr. Marchevsky.

II. Que no comparto la solución a la que arriba con respecto al planteo –subsidiario– por el que solicita la devolución de las retenciones practicadas a los proveedores impugnados. En efecto, el derecho a repetir previsto en la ley procesal confiere legitimidad a los contribuyentes y responsables del gravamen que hubieren soportado el tributo, circunstancia que no se da en la especie, pues la recurrente actuó como agente de retención, ingresando el impuesto de otro, en virtud de lo que disponen los artículos 2 y 3 de la mencionada norma (Vid. por todos, Sala A, “Agrocentro Santa Fe S.A.”, 7/8/2017).

En virtud de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

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

Fdo.: Rubén A. Marchevsky, Armando Magallón y Laura Amalia Guzmán (vocales).