

En la ciudad de Buenos Aires, a los 6 días del mes de noviembre de dos mil diecisiete, se reúnen los Dres. Ignacio J. Buitrago (Vocal Titular de la 1ra. Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 2da. Nominación) a fin de dictar sentencia en la causa N° 36.825-I, caratulada: "SBAISSERO, OSCAR REYES s/apelación"

**El Dr. Buitrago dijo:**

I.- Que a fs. 61/101 y 318/355 se interponen sendos recursos de apelación contra dos resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas el 26 de septiembre de 2012 y 29 de octubre de 2013, respectivamente. Mediante la primera de ellas se determina la obligación tributaria del recurrente frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 04/2006 a 01/2008 (ambos inclusive), en tanto, por la segunda, se determinan los períodos fiscales 12/2006 a 10/2008 (ambos inclusive). En ambos casos se liquidan intereses resarcitorios y se aplican sendas multas con sustento en el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Explica que fue objeto de una verificación fiscal y que luego de las tareas realizadas, los funcionarios actuantes pusieron a su consideración el ajuste con sustento en la impugnación de operaciones con determinados proveedores, a los que se les atribuye falta de capacidad para operar en el mercado de granos y que por ello, han actuado en nombre de otros.

En primer término, relata los hechos que a su juicio se encuentran acreditados, a saber: la realidad de las operaciones; el cumplimiento de las normas de facturación; que los proveedores cuyas operaciones se impugnan fueron incluidos por la AFIP en el "Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas"; las operaciones impugnadas fueron efectivamente realizadas y la mercadería ingresó a las plantas de los clientes de la empresa; el recurrente utilizó los medios de pago establecidos por la ley para cancelar la totalidad de las operaciones objetadas; practicó y depositó la totalidad de las retenciones fiscales correspondientes a las operaciones impugnadas; aportó la totalidad de la documentación relativa a las operaciones realizadas.

Señala que el ente fiscal ante la imposibilidad de desacreditar la prueba que presentara realiza objeciones inconsecuentes con los hechos acreditados y falta a la verdad respecto de algunos de ellos; en consecuencia deja al descubierto el verdadero fundamento de la impugnación, cual es la conducta fiscal de los proveedores.

Expone el derecho que entiende aplicable.

Como cuestión de previo y especial pronunciamiento plantea la excepción de nulidad. Luego de realizar un resumen de los hechos y de la normativa aplicable, sostiene que el ente fiscal no se encuentra legalmente facultado para declarar la caducidad del derecho a presentar la contestación de la vista conferida - plazo que fuera prorrogado- ya que fue presentado temporáneamente y previo al dictado de la resolución que ahora impugna.

Entiende que no haber suspendido el plazo para contestar la vista una vez solicitada ésta, ocasiona la nulidad del acto porque implica una grave violación al derecho de defensa. Explica que no tuvo acceso al expediente, lo cual era imprescindible para ejercer debidamente su derecho de defensa y que recién pudo hacerlo, luego de tomar vista y obtener copia. Pero, dice, durante ese período los plazos para contestar deben ser suspendidos.

Considera que no presentó el descargo fuera de plazo y que en caso, de así considerarse, ese hecho no conduciría a la caducidad de la facultad para presentarlo con posterioridad al vencimiento. Se explaya sobre la caducidad administrativa y su aplicación para concluir que el Fisco no se encuentra facultado legalmente para declararla, ya que presentó el escrito de vista, en forma temporánea y previa al dictado de la resolución determinativa. Asimismo, dice que se encuentra obligado a considerar el descargo.

Cita doctrina y jurisprudencia en abono de su petición y reafirma que el descargo fue presentado en tiempo y forma y dentro de los plazos legalmente previstos para realizarlos. También, agrega, surge que la AFIP-DGI no consideró la presentación efectuada aun teniéndola a su disposición, lo que definitivamente nulifica su accionar. Ello por cuanto causa agravio la evidente violación al derecho de defensa y al debido proceso adjetivo en que ha incurrido el ente fiscal y que queda probado por cuanto la resolución apelada niega expresamente haber considerado el descargo presentado, aun cuando lo tuvo por presentado y contó con tiempo suficiente para hacerlo.

Subsidiariamente expone los agravios vinculados con la procedencia de los ajustes efectuados.

Sostiene que se omitió considerar hechos verificados que conducirían a una conclusión distinta a la arribada; que se construyeron presunciones inadecuadas por derivar de hechos no conocidos o por no resultar de una derivación lógica de los mismos; la impugnación se funda en supuestas condiciones de los proveedores y en hipotéticos incumplimientos fiscales de los mismos, que no pueden atribuírsele ni afectar el crédito fiscal por las operaciones realizadas y que se omitió el hecho de que las operaciones fueron realizadas; abonadas por medios legales y probadas y efectuadas con proveedores inscriptos ante la AFIP, respecto de los cuales el fisco verificó su capacidad operativa para operar en el mercado de granos y su situación fiscal. Considera que la administración otorga veracidad a hechos o conclusiones notoriamente falsas. En primer término porque contrariamente a lo señalado por el ente fiscal, se encuentran cumplidos los requisitos exigidos por la normativa para el cómputo del crédito fiscal.

Con el objeto de probar la contradicción en el accionar del ente fiscal, describe diversos elementos, en los que aquél intervino, que acreditarían la existencia de los proveedores cuestionados. Entre ellos, el domicilio fiscal, la inscripción en el Registro Fiscal de Operadores de Granos; la autorización oficial para imprimir facturas; el sitio apoc en la página web oficial.

Señala que todos sus proveedores, sin excepción, a) fueron inscriptos por la AFIP, que verificó su domicilio y le otorgó altas en los impuestos al valor agregado y a las ganancias, bajo la actividad principal que se encuentra relacionada con la producción y/o venta de productos agropecuarios; b) estaban inscriptos en el Registro Fiscal, pues en todos los casos la exclusión se produjo, por la misma razón, "Incorrecta conducta fiscal"; c) fueron autorizados por la AFIP para emitir facturas; d) presentaron sus declaraciones juradas de IVA; e) fueron informados por otros contribuyentes como vendedores en operaciones vinculados con ellos; f) operaron con entidades financieras, recibiendo acreditaciones bancarias de importancia en sus cuentas bancarias; g) fueron pasibles de retenciones de IVA y Ganancias por sumas de relevancia.

Efectúa luego un extenso análisis de los elementos que tuvo en cuenta el ente fiscal para impugnar a cada proveedor. Entre ellos, a su criterio, se incurrió en irregularidades al describir la supuesta falta de capacidad financiera y productiva de los proveedores impugnados, pues omitió considerar la información obrante en los registros fiscales, tales como que fueron incluidos por la misma AFIP en el Registro luego del cumplimiento de rigurosos requisitos establecidos por las normas pertinentes. Asimismo, critica la cadena de presunciones que no se sostienen en hechos concretos y probados, por lo que carece de fundamento.

Considera que el fisco debió encausar su investigación a fin de probar que las personas cuestionadas no actuaron con "socio oculto", figura legislada en la ley 19.550. No se concentró, dice, en fiscalizar a quien actuaría por otro, que ocasionaría un grave peligro potencial para la renta pública, sin llevar adelante acciones en contra de aquéllos.

Cuestiona la razonabilidad de la resolución toda vez que impugna el crédito fiscal con sustento en la propia documentación acompañada por el recurrente.

Entre otros, señala la controversia generada por la contradicción en que incurren los actuantes al impugnar actos emitidos por la propia administración al efectuar los controles ya enunciados, actos que entiende válidos.

Finalmente, explica que todos estos señalamientos que realiza conllevan a la arbitrariedad en el accionar fiscal que afirma que el recurrente no realizó las operaciones declaradas. Y que llevan a la conclusión de que la pretensión fiscal carece de sustento cierto, preciso y existente y no es consecuencia de las constancias obrantes, sino que es un accionar arbitrario, por lo que sólo corresponde su revocación.

Analiza y enumera las contradicciones que entiende se desprenden de la resolución determinativa. En primer término, cuestiona las conclusiones vinculadas con la incapacidad que le atribuye la administración para operar en el mercado de granos por no contar, por ejemplo, con bienes registrables o pretender que son apócrifos los contratos de arrendamientos suscriptos ante escribano, por la simple afirmación en contrario de uno de los firmantes. Entiende que si así fuera, el fisco debería haberla tenido en cuenta en oportunidad de su análisis para la incorporación en el registro pertinente, lo que no sucedió. No obstante, en abierta contradicción a sus actos, ahora los impugna.

Sostiene que no puede sustituir a la AFIP en sus tareas de fiscalización, sino que debe desempeñarse como buen hombre de negocios, lo que hizo, pues tomó los recaudos que la legislación exige. En ese sentido, reitera que todos sus proveedores se encontraban en idénticas condiciones en el momento de realizar sus operaciones y que si el organismo de control, con posterioridad, advierte irregularidades, sus consecuencias no pueden serle achacadas.

Se omite reflejar, dice, que la fiscalización acreditó que pagó a sus proveedores con cheques; omitió tener en cuenta los depósitos bancarios realizados por aquellos proveedores; la cantidad de firmas con las que operaron; las retenciones sufridas; las declaraciones juradas presentadas; la actividad declarada, que coincide con las operaciones facturadas y demás constancias.

Por último, destaca como contradicción la falta de impugnación de las facturas vinculadas con los fletes y comisiones que emitió a los proveedores cuestionados, frente a los cuales tendría que haber tenido el mismo criterio.

Se refiere luego a su buena fe en su actuación, la que reposa en el cuidado y previsión que surge de sus actos.

Explica que la circunstancia que la administración no acate la normativa vigente le causa agravio y reitera su cuestionamiento a la insostenible cadena de presunciones efectuada por la administración.

Se agravia de la falta de cómputo de las retenciones efectuadas.

Con respecto a los agravios que expone contra la resolución de fecha 29 de octubre de 2013, En su escrito de fs. 318/355, articula en primer término, cosa juzgada por transgresión al artículo 19 de la ley 11.683. En efecto, señala que mediante la resolución de fecha 26 de septiembre de 2012, se determinó de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 4/2006 a 1/2008, y si bien se dejó constancia que la misma era parcial, nada se dijo sobre los proveedores que ahora se impugnan aun cuando la fiscalización los incluyó en su análisis y verificación.

Por tal razón entiende que el nuevo acto determinativo no puede volver sobre los mismos períodos so pena de violar la norma indicada.

En cuanto al fondo, reitera los agravios que expusiera en su escrito de fs. 61/101.

Por último, expone los agravios vinculados con las sanciones aplicadas.

Cita doctrina y jurisprudencia que abona su posición.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 110/135 y 366/386 contesta sendos recursos la representación fiscal, y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirmen los actos venidos en recurso.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 145 se abre la causa a prueba.

A fs. 392 obra el decisorio de la Sala "A" que ordenó la acumulación del expediente N° 38.608-I al que lleva el N° 36.825-I.

A fs. 576 se clausura el período de prueba; a fs. 581/581 vta. se elevan los autos a conocimiento de la Sala "A".

A fs. 582 se ponen para alegar, obrando a fs. 589/594 y 595/625 los alegatos de la apelada y recurrente, respectivamente.

Finalmente, a fs. 626 pasan a sentencia.

IV.- Que por una lógica cuestión de precedencia corresponde tratar los planteos efectuados por la recurrente tendientes a obtener la declaración de nulidad de los actos impugnados, bien que por diversas razones.

IV. 1.- Con respecto a la determinación de oficio de fecha 26 de septiembre de 2012, el recurrente entiende que yerra el ente fiscal al no considerar su contestación de la vista (por entender que la misma fue presentada extemporáneamente), pues resulta de aplicación supletoria el artículo 76 del Decreto Reglamentario de la ley 19.549. Tal decisión, a su criterio, le causa gravamen irreparable por cuanto violenta su derecho de defensa.

Cabe recordar, en respuesta a dichos argumentos, que el artículo 17 de la ley 11.683, en lo que aquí interesa, dispone que: " El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de quince (15) días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca pruebas que hagan a su derecho...".

De acuerdo con lo que se desprende de las actuaciones administrativas, el ente fiscal cumplió con los extremos que la norma requiere, toda vez que a fs. 73 del cuerpo "Determinación de oficio" obra la cédula de notificación de la resolución 15/2012 de fecha 31 de enero de 2012, mediante la cual se confiere vista de las actuaciones. Dicho acto fue notificado con fecha 23 de febrero de 2012. Con fecha 2 de marzo de 2012, el contribuyente se presenta y solicita prórroga de quince días para contestar la vista conferida y solicita tomar vista de todos los expedientes obrantes en la Administración (vid. fs. 74). Dicha prórroga es concedida mediante acto de fecha 14 de marzo del mismo año, notificado el mismo día (vid. acta de fs. 77). Finalmente, el recurrente presenta su contestación con fecha 24 de abril de 2012.

En ese contexto, es menester precisar que es conteste la doctrina y la jurisprudencia en sostener que el procedimiento de determinación de oficio se inicia -formalmente- con un acto procesal emanado del funcionario que posee carácter de Juez Administrativo. Dicha "vista" conforme lo que la propia norma establece, conduce a asegurar que el contribuyente obtenga conocimiento de las actuaciones administrativas que se llevaron a cabo como consecuencia de las facultades de verificación y fiscalización. Con la vista, el contribuyente conocerá en forma concreta y clara, las razones por las que el juez administrativo formula sus impugnaciones o cargos, con el objeto que en el perentorio plazo de quince días estipulado en la norma, formule su descargo. Plazo que podrá ser prorrogado por decisión de aquél funcionario, como sucedió en autos.

Ello así, a criterio del suscripto no corresponde la aplicación del artículo 76 del Decreto Reglamentario de la Ley 19.549. Y así lo concluyo por cuanto el artículo 116 de la ley 11.683, es claro al establecer que aquél precepto será sólo aplicado en el procedimiento ante la administración fiscal supletoriamente. Como explicara la Dra. Marmillón "El Diccionario de la Lengua Española de la RAE (Vigésima Segunda Edición) define el concepto "supletorio" como: "lo que suple una falta"; en materia jurídica se puede definir la supletoriedad como la autorización que da una ley, a la que se puede denominar ley principal, para ser suplida por otra ley específica (ley supletoria), requiriendo como condición que la primera no regule la figura o situación o lo haga en forma deficiente", situación que no se da en la especie pues como quedó dicho precedentemente, el artículo 17 de la ley de procedimientos tributarios ha reglamentado minuciosamente el procedimiento de determinación de oficio, atribuyendo a sus plazos el carácter de perentorios. (Vide Marmillón, Viviana, "Supletoriedad de la Ley de Procedimiento Administrativo en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación", en obra Colectiva "Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación", Volumen II, pág. 261 y sgtes)

Por tanto, teniendo en cuenta el relato de los hechos efectuado, sólo cabe concluir que el descargo formulado, presentado con fecha 24 de abril de 2012, fue presentado una vez vencido ampliamente los plazos correspondientes, por lo que no corresponde hacer lugar a la defensa articulada.

IV.2.- Resta tratar el planteo nulificante impetrado contra el acto determinativo de fecha 29 de octubre de 2013. El recurrente reposa sus agravios en la violación al artículo 19 de la ley 11.683, que dispone la estabilidad el acto administrativo y que entiende violentado con ésta nueva resolución que incluye períodos y conceptos ya analizados.

El citado precepto legal establece que "Si la determinación de oficio resultara inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de esta ley" y aclara "La determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos: a) cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior; b) cuando surjan nuevos elementos de juicio o se comprueba la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros)".

Cabe adelantar que no comparto el planteo del recurrente.

En primer término, cabe señalar que se discrepa con el argumento esgrimido por el representante fiscal que entiende que el acto administrativo de determinación puede ser modificado toda vez que no se encuentra firme. En efecto, como todo acto administrativo, la notificación da nacimiento a un derecho subjetivo a favor del administrado, consecuencia de la aplicación del artículo 19 de la ley 11.683, que establece su fijeza, con el objeto de conferir estabilidad a las relaciones entre el contribuyente y el Fisco, y cuya finalidad es proteger al primero de probables cambios de criterio de la administración. Dicho precepto, en definitiva, no hace más que receptor el principio contenido en la ley 19.549, de procedimientos administrativos que, en su artículo 18 y en lo que aquí interesa, dispone que "El acto administrativo regular, del que hubieren nacido derechos subjetivos a favor de los administrados, no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa una vez notificado" (el subrayado es propio).

Ahora bien, como ya quedara dicho, la propia norma procesal tributaria transcrita establece excepciones a dicho principio, por lo que corresponde analizar si las mismas se han configurado en el sub examine. En ese sentido, cabe destacar que el artículo 5º de la resolución N° 162/2012, que determina de oficio la obligación del recurrente por los períodos fiscales abril/2006 hasta diciembre/2006 y enero/2007 a diciembre/2007 (todos inclusive) y enero/2008, aclara que "a los efectos dispuestos en el artículo 19 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), que la presente determinación es parcial, y abarca sólo los aspectos a los cuales se hace mención y en la medida en que la legislación vigente al momento de los hechos y los elementos de juicio con que se contara permiten ponderarlos".

Asimismo, no puede soslayarse que el Juez administrativo en los Considerandos XV y XVI, específicamente explica que la fiscalización diferenció a los fines del seguimiento y control a los sujetos designados por el responsable como proveedores, los que fueron oportunamente fiscalizados de los que se obtuvieron elementos para analizar el caso o los que evidencian inconsistencias manifiestas o se constituyen en acabadas pruebas de su carácter de apócrifos y por ello "...en el marco de la situación señalada ...el presente proceso se acota a ajustar los Créditos Fiscales computados con respaldo en operaciones que designan como sujetos responsables tributarios a los que se detallan seguidamente, a los que se circunscribe el proceso que por la presente se inicia, reservando el Organismo las facultades que le competen para un accionar futuro en relación a otros restantes -de corresponder-:..."

De lo expuesto sólo cabe concluir que el ente fiscal más que modificar el acto determinativo de fecha 26 de septiembre de 2012, se encontraba habilitado a emitir otro acto determinativo sobre aspectos, conceptos y con sustento en hechos y pruebas diferentes, razón por la cual corresponde rechazar el planteo formulado el recurrente.

En mérito a lo expuesto, voto por rechazar las defensas previas articuladas, con costas.

V.- Que sentado lo que antecede, debo ahora expedirme sobre los agravios de fondo, debiendo para ello efectuar un relato de las tareas realizadas por la fiscalización bajo las Órdenes de Inspección N° ... y ...

Con respecto a la primera, de los informes que obran a fs. 400/440 y 478/510 del Cuerpo Principal III, surge que el cargo se origina en la denuncia "C" N° ... que involucraba a uno de sus proveedores, que se encontraba a su vez vinculado con otra en carácter de proveedora y cliente, sobre la cual recaía la denuncia. Entre otras tareas de relevancia, corresponde destacar que se solicitó documentación sobre operaciones con determinados proveedores, que fueran remitidos a los fiscalizadores como antecedentes, declarados APOC luego de verificaciones realizadas en otras regiones de la repartición. Se trata de compras de cereal realizadas con los proveedores Del Pinar S.R.L.; Jemelau S.R.L; GB Representaciones Comerciales S.R.L.; Argenplay S.A.; Elena Rocío del Valle Oroná; Claudia Marcela González; Lorena Soledad Quinteros y P y C Distribuciones S.R.L.

El recurrente acompañó en su oportunidad, copia de los contratos sociales presentados por esas empresas, copias de los DNI de los socios gerentes que se presentaron e inscripciones en AFIP-DGI y en el Registro de Operadores de Granos, números de cuentas corrientes comerciales; facturas "A" de compras y comisiones cobradas y órdenes de Pago emitidas donde se constata que todos los pagos se hicieron mediante cheques propios, de cuenta corriente de Banco Nación Argentina.

Específicamente, con respecto a los proveedores mencionados, de las tareas de fiscalización llevadas adelante y con base en la información recabada y analizada, el ente fiscal concluyó:

a.- DEL PINAR S.R.L.: De acuerdo con el informe de fiscalización que obra a fs. 71/77, de las tareas realizadas y los elementos aportados por la firma, pudo constatar que la firma se constituyó bajo la forma de Sociedad de

Responsabilidad Limitada, con fecha 14/6/2005 con un capital social de \$ 12.000.-, integrado en un 25%. La contribuyente celebra un contrato de mutuo con la firma Casa Menica S.A.C.I., por \$ 30.000.- obligándose a restituirlos en un plazo de 180 días. La actividad principal de la firma mutuante es el cultivo de cereales, excepto los forrajeros y las semillas, habiendo sido excluida del Registro Fiscal de Operadores con fecha 4/8/2005. En los libros de IVA Ventas e IVA Compras no se registran operaciones de venta, en cuanto a las compras y gastos, no se registran importes de consideración, excepto una compra de maíz que se realizó a la firma Impofinan S.A., empresa que se dedica a la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales, y que, también fue excluida del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres con fecha 4/8/2005. En el período bajo investigación no se registran créditos ni débitos bancarios de consideración. Si bien la contribuyente acompaña copia de un contrato de locación de silos celebrado con la firma El Hormigón S.A., consultada ésta, informó que se dedica a la elaboración de hormigón, no desarrollando ninguna otra actividad vinculada con la venta, acopio o almacenaje de cereales u oleaginosas. Asimismo aclaró que no arrendó planta de acopio ni la planta de elaboración de cemento que posee en el parque industrial de Marcos Juárez; que desconoce a la firma Del Pinar S.R.L. y que el señor Alejandro Reale, que suscribiera el contrato en su nombre, nunca tuvo un cargo ni representó a la sociedad.

De las consultas a las bases E-Fisco surge que no se encuentra informado en Citi Compras, no registra acreditaciones bancarias superiores a \$ 8000.-, no posee bienes registrables a su nombre; no ha sufrido retenciones, no ha solicitado cartas de porte y no posee personal en relación de dependencia.

Con respecto a sus socios, de las consultas a las bases fiscales surge que no han presentado declaraciones juradas, no poseen bienes registrables ni cuentas bancarias y no han sufrido retenciones.

De allí que el ente fiscal concluyó fundadamente que se trata de un inscripto con el fin de ocultar o simular actos jurídicos y hechos imponible atribuíbles a otros, para generar créditos fiscales inexistentes.

b.- Jemelau S.R.L.: Del extenso informe de inspección que surge de la actuación N° ..., se desprende que de la labor de fiscalización realizada por el ente fiscal, éste concluyó que se estaba frente a un proveedor apócrifo. En efecto, toda vez que se constató que las últimas 12 DDJJ del IVA presentadas arrojaron montos insignificantes, se estimó oportuno su fiscalización, máxime cuando se tuvo conocimiento que había sido excluida del Registro Fiscal de Operadores de Granos (declaró débitos fiscales inferiores a los estimados en función a las retenciones sufridas, período 1/07).

Del análisis de algunos contribuyentes vinculados surgen características similares en todos, a saber: en su gran mayoría las sociedades involucradas comparten los integrantes y/o apoderados, registran domicilios en la ciudad de Rosario y/o zonas aledañas; sus integrantes carecen de solvencia patrimonial; algunos han presentado DDJJ de impuesto sobre los bienes personales, con importes en efectivo sólo para superar el mínimo imponible; en las DDJJ de IVA presentadas no declararon crédito fiscal e incorporaron en concepto débito fiscal la suma de \$ 1,05, cifra exacta que requiere la Instrucción 665/03 para el caso de acopiadores, situación en principio sospechosa pues aparenta la intención de cumplir con dicho parámetro; su documentación es certificada por la misma escribana; algunas sociedades comparten el domicilio fiscal y se observa una gran movilidad de los mismos; declaran como actividad la de "acopiadores", por lo que en todos los casos acompañan contratos de locación y planos de las plantas de acopio, las que son en todos los casos las mismas; en los escasos meses que estuvieron inscriptas en el Registro, tres de las sociedades involucradas (Jemelau S.R.L.; Del Pinar S.R.L. Y La Paisana S.R.L.) emitieron facturas por un monto cercano a los \$ 100.000.000.-, destacando que no efectuaron pagos en esos períodos; entre otros.

Los contratos realizados a efectos de justificar el domicilio fiscal, comercial o de referencia tanto ante ese organismo como ante las entidades bancarias, eran apócrifos, pues no pudo localizarse a ninguna de las firmas creadas ni a sus directivos.

Fue infructuosa la localización de la firma y/o persona responsable de la misma (vid fs. 19/23 vta).

De la circularización efectuada a algunos de sus clientes se observó que: el contacto comercial, mayormente, fue el socio gerente Lucas Gustavo Cantanno, quien nunca fue localizado; los conceptos facturados corresponden siempre a mercadería de terceros y generalmente se cancelaron mediante transferencia electrónica.

De la circularización a proveedores, se concluyó a partir de elementales cruces sistémicos que del total de las retenciones supuestamente practicadas por la firma, el 31% corresponde a empresas que la desconocen o se encuentran en la base e.APOC (vid. fs. 24 vta/26).

De tal forma, el ente fiscal concluyó en razón de los elementos colectados se incluyó a la firma en la base E-APOC por considerar que no poseía capacidad económica para la realización de las operaciones declaradas.

c.- GB Representaciones Comerciales S.R.L.: Con el objeto de constatar el domicilio fiscal se reconoció vinculación entre ésta y Argenplay S.A. En efecto, visitado el domicilio fiscal fueron atendidos por la Sra. Viviana Clavería, que manifestó desconocer la empresa y desconocer al Sr. Cárpena, vinculado a la empresa. Asimismo manifestó que con su familia viven en ese domicilio, y que es alquilado al Sr. Torfe, que no recuerda otros datos del propietario. No obstante, la Sra. Clavería figura vinculada a la firma Argenplay S.A.. (figura en las bases del organismo con alta partir del 11/2005, habiendo denunciado como actividad "Cultivo de Legumbres Secas" y "Venta al por mayor de cereales", no obstante no registrar movimientos en sus presentaciones de IVA).

El Sr. Cárpena actuó como representante de Argenplay S.A. en el contrato de locación entre dicha empresa y la

Sra. Simona Vázquez Heredia, aun cuando ésta declaró desconocer a Argenplay y al Sr. Cárpena, pero reconoció que los firmó a pedido de su hija, Blanca Azucena Martínez. A su vez, pudo constatarse que ésta es hija de la dueña de dos domicilios denunciados como fiscales para la firma Argenplay S.A., que fueron desvirtuados por fiscalizaciones preventivas. Asimismo, la mencionada Martínez figura como empleada de la Cooperativa Agropecuaria Yaquimar Ltda. y como gestora de la Cooperativa Agrícola Ganadera Cerro Corá Ltda., habiendo actuado como tal ante la Dirección Regional Salta.

De la información y documentación colectada pudo constatarse que la vinculación comercial entre estas firmas y GB Representaciones Comerciales S.R.L., no condice con lo que algunas declaran. Ejemplo de ello es que conforme las facturas se habrían adquirido agroquímicos para la preparación y/o curación de cultivos, pero la propia Cooperativa Yaquimar informó a la administración que solo realizó acopio de granos, no posee ni maquinaria agrícola ni inmuebles rurales ni tampoco arrendó campos para su cultivo. Tampoco declaró aquéllas operaciones en el CITI Compras ni realizó retenciones.

Por otra parte la firma no tiene declarada la actividad de venta de agroquímicos.

Se intentó localizar la firma en otros posibles domicilios y sólo se logró interrogar a la Sra. Iyunes Stella Maris, quien informó que fue una de las socias gerentes hasta que en el 9/2006 vendió las cuotas partes a los Sres. Ramón Ojeda y Néstor Fabián Duartes, que nunca llegó a operar comercialmente y que sólo efectuó la apertura de una cuenta bancaria en el Banco Ciudad, autorizando a operar al Sr. Horacio Cárpena, pariente de su socia; que compró la firma para realizar negocios vinculados con el agro, que no pudo materializar y que no recuerda si fue el Sr. Cárpena o su contador, Sr. Roberto Pirrone quien le presentó a los compradores. Informó como domicilio de la firma que tuvo la firma el ubicado en la calle San Ignacio N° ..., Ciudadela, Pcia. de Buenos Aires.

Con sustento en los elementos colectados y toda vez que no se pudo determinar la real existencia de la firma, pues elude los controles fiscales pues no pudo ser localizada, se incluyó a la firma en la base e.apoc.

d.- Argenplay S.A.: Del informe final de inspección que obra a fs. 329/332 del cuerpo correspondiente (Argenplay S.A. Antecedente APOC), el ente fiscal pudo constatar que el domicilio fiscal no pertenece a la contribuyente (vide acta de fs. 209). Asimismo, se informa que el contribuyente fue verificado bajo la Orden de Intervención ..., oportunidad en la que se desvirtuó otro domicilio fiscal denunciado. No se pudo localizar en la localidad de Campichuelo la planta de acopio que denunciara poseer ante la ONCCA, lo que originó que se propusiera su baja del Registro de Operadores de Granos como el cobro de reintegro a través de su inclusión en el sistema CBOLSA. Con sustento en esos elementos se propuso la inclusión en la base EAPOC.

No obstante, toda vez que durante la fiscalización se advirtió que cambió su domicilio, se realizaron nuevas actuaciones, con idéntico resultado.

Como la contribuyente presentó contrato de alquiler, suscripto entre la Sra. Simona Vázquez Heredia y el Sr. Horacio Cárpena en su carácter de apoderado de la firma ante el escribano Raúl Julio Vidal; se visitó a la propietaria, quien manifestó desconocer la suscripción del contrato y a las personas mencionadas, así como que aquella propiedad nunca estuvo alquilada toda vez que es ocupada por sus hijos. Del acta (vid. fs. 327/327 vta. se desprende que al exhibírsele a la Sra. Vázquez Heredia copia del contrato, recordó haber firmado un documento a pedido de su hija Blanca Martínez, secretaria de la firma Argibay, que es una empresa maderera).

Los actuantes aclaran que la Sra. Martínez fue la persona que los atendió en el primer domicilio visitado, con idénticos resultados. Asimismo, tiene relación con otras empresas presumiblemente relacionadas con Argenplay y/o con el apellido Cárpena, a saber: Cooperativa Agropecuaria Yaquimar Ltda. donde se encuentra denunciada como empleada en relación de dependencia y Cooperativa Agrícola Ganadera Cerro Cora Ltda., donde firmó actas manifestando que se desempeña como gestora de las mismas.

Con sustento en estos elementos y toda vez que no se pudo probar la real existencia de la firma, la que sistemáticamente denuncia domicilios que no le pertenecen, eludiendo todo tipo de control fiscal, se consideró su inclusión en la base eapoc.

e.- Elena Rocío del Valle ORONÁ: De las actuaciones llevadas a cabo y remitidas a la fiscalización, se constata que la contribuyente declara como actividad la "Venta al por mayor en comisión o consignación de cereal" y se encuentra inscrita en el Registro desde el 15/7/2007. Las DDJJ presentadas en el Impuesto al valor agregado entre 1/05 a 11/06, se encuentran en "0" algunas y otras con débitos y créditos fiscales no significativos. El débito fiscal en esos períodos se encuentra declarado al 21%, alícuota que no se corresponde con el comercio de granos. Las DDJJ del IVA correspondientes al período 12/06 a 7/07 fueron presentadas sin movimiento, y a partir del 8/07 hasta 5/08, arrojan saldo a favor.

Cabe señalar que su inscripción en el Registro fiscal de operadores de granos procedió mediante medida cautelar por lo que se inició una fiscalización a fin de verificar su permanencia. De allí surgió que: no se encuentra inscrita en el ONCAA (falta de habitualidad en el comercio de granos); sus DDJJ por los períodos 11/06 a 3/07 fueron presentadas sin movimientos; no posee bienes registrables; no se han efectuado retenciones de ningún tipo; no posee empleados; no posee cuentas bancarias.

Visitado el domicilio fiscal se pudo constatar que se trataba de una casa habitación de humildes condiciones, y notificada de varios requerimientos, presentó multinota en la que informó que todavía no se encontraba habilitado

por el ONCCA.

De los registros informáticos se desprende que no se encuentra inscrita en el RNSS.

No tiene arrendamientos para el desarrollo de su actividad. Sus retenciones por los períodos 2007/2008 son muy significativas, lo que no condice con la actividad declarada.

De los informes obtenidos de las actuaciones llevadas a cabo por el Juzgado Federal de Villa María, donde se le dio a la contribuyente el carácter de "usina de facturas APOC", pudo concluirse que la existencia de poderes y contratos de locación de servicios suscriptos demuestran que la contribuyente no desarrollaba la actividad sino que era desarrollada y administrada por terceros, tratándose sólo de prestanombre, lo que se desprende de la propia sentencia judicial.

Con esos elementos se concluyó que no tenía capacidad financiera para desarrollar la actividad declarada, razón que motivó la atribución de carácter APOC, impugnándose en consecuencia, los créditos fiscales provenientes de sus operaciones.

f.- Claudia Marcela GONZÁLEZ: Conforme surge del informe de inspección del cuerpo de antecedentes correspondiente, con motivo del pedido de inclusión en el Registro de Operadores de Granos, el ente fiscal efectúa una serie de requerimientos, dirigidos al domicilio fiscal, que son devueltos con la descripción "Desconocido". Quienes habitan manifestaron que nunca vivió allí ni se encontraba autorizada para declarar ese domicilio como fiscal.

El contrato de arrendamiento presentado a efectos de su inclusión en el Registro fue suscripto con la "Administradora el Gaucho", que nunca fue localizada ni contestó los requerimientos.

A raíz de nuevos requerimientos dirigidos a otro domicilio, la contribuyente acompaña como certificado de domicilio comprobantes de Telecom y de Ecogas, a nombre de Balsells María Ester. Visitado el domicilio, ésta dijo desconocer a la Sra. González.

No existen constancias de haber sufrido retenciones. No posee cuentas bancarias, bienes de uso, facturas de laboreo de tierras, cartas de porte y no ha realizado operaciones de venta.

La administración tiene constancia que en dicho domicilio, otras empresas han fijado su domicilio fiscal y/o como domicilios de los arrendadores de campos de contribuyentes, tales como "AGrobell S.RL.", Oscar Alejandro Fernandez; Balsells, Fernando, quien arrienda un campo de propiedad de Carlos Caseres y Balsells, Walter Rubén, que arrienda un campo de propiedad de Janube S.A. Ellos tampoco han sido reconocidos por los vecinos del lugar.

Por los motivos relatados se incluyó a la contribuyente en la base APOC, desconociéndose los créditos fiscales de sus operaciones.

g.- Lorena Soledad QUINTEROS: Del informe final de inspección de la fiscalización desarrollada a la contribuyente que obra en el cuerpo de antecedentes correspondiente, se desprende que la contribuyente no fue localizada en su domicilio fiscal, ni en otros. Se consultó a los vecinos, quienes manifestaron desconocerla.

Suscribió un contrato de Arrendamiento Accidental con una firma denominada "Administradora El Gaucho" -que no fue localizada-, existiendo en el domicilio fiscal denunciado una casa de familia, cuyos habitantes desconocieron la empresa.

Como resultado final y teniendo en consideración los elementos colectados, se consideró que la contribuyente no debería estar inscrita en el Registro de Operadores de Granos.

Es dable mencionar que presentó DDJJ de IVA con ínfimas relaciones entre DF/CF hasta 5/06 y sin movimiento a partir del 6/06, manteniendo los saldos a favor generados en períodos anteriores y no presentó DDJJ en Ganancias.

Fue declarada APOC en 5/06.

El crédito fiscal declarado por Sbaissero abarca los períodos 5/06 y 6/06 y no guardan relación con lo declarado por el proveedor.

Las cartas de porte y las declaraciones del recurrente son contradictorias, en cuanto al transporte realizado y el lugar de acopio.

Los pagos fueron realizados mediante cheques propios, habiendo obtenido sólo uno del Banco Emisor, del que surge que se trata de un cheque de pago diferido, cruzado y endosado por la contribuyente APOC.

No posee propiedades ni empleados y las acreditaciones bancarias son de escaso monto.

En atención al relato efectuado y los elementos colectados, se concluyó que se trata de un proveedor apócrifo y se impugnó el crédito fiscal.

h.- P y C DISTRIBUCIONES S.R.L: Con motivo de algunas operaciones detectadas con otros contribuyentes y toda vez que fue dado de baja en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, se efectuaron tareas de fiscalización.

En esa tarea, constituidos en el domicilio fiscal de la firma, los actuantes fueron atendidos por la Sra. Pagani, María Elena, que en su carácter de socia declaró que la empresa se dedicaba a la venta de helados, desconociendo cualquier otro tipo de actividad. Asimismo, informó que el socio gerente era su ex marido. Se la notificó del inicio de

inspección y los requerimientos.

Se analizaron las declaraciones juradas presentadas por la contribuyente tanto en impuesto a las ganancias como al valor agregado. Con respecto a este último impuesto, registra sin movimientos o con montos mínimos, y siempre declaró saldos técnicos a favor, desde su inscripción hasta el 9/05. Los últimos meses del año 2005 rectifica y registra algunos movimientos comerciales, pero siempre arrastra saldos a favor. Se destaca que la operación con el Sr. Sbaissero se habría realizado en 2/06, y según las cartas de porte, liquidadas y abonadas en 5/06, fue una venta de 127.131 kg. De trigo.

El socio gerente, Sr, Edgardo P. Calleri, ratificó que la única actividad fue la venta al por mayor y menor de helados, actividad que se desarrolló hasta el año 2003. Asimismo informó que no conservaba documentación alguna sobre la sociedad y que desconocía que estuviera inscripta en otra actividad. Si bien reconoce haber realizado actividad agrícola en un campo de su ex esposa, durante dos años, 2003/2004, aclara que no produjo cosechas importantes y que nunca le vendió cereal al Sr. Sbaissero. Aclara que trabaja en relación de dependencia en "Centro Agropecuario S.A." con el puesto de "encargado de servicios".

Requerido, aportó documentación sobre la actividad que desarrolló individualmente, encontrándose disidencias con sus manifestaciones pues presuntamente no se encontraba inscripto para su desarrollo.

De las bases del Fisco pudo detectarse que la Sra. Pagani se encontraba inscripta en el impuesto a las ganancias (8/00) y sobre los bienes personales (4/01), se dió de baja en el valor agregado en 4/09. Declaró como actividad la venta de productos alimenticios y como propiedades el inmueble donde se fijó el domicilio fiscal de la sociedad. Las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, períodos 2004 a 2006, fueron presentadas sin datos. No posee retenciones sufridas ni practicadas acordes a la actividad agropecuaria. En mayo de 2008 vendió el inmueble rural ubicado en Santiago del Estero.

Con respecto al Sr. Calleri, desde 10/02 se encontraba inscripto en la actividad servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial y en 4/09 se inscribió como monotributista. No posee bienes registrables, constatándose la compra y venta de dos vehículos utilitarios adquiridos y vendidos en 2/03-1/05 y 6/08-8/09, respectivamente. Se constataron retenciones sufridas por operaciones con la firma Novagro S.A. y por la venta del inmueble rural de su esposa.

Con Respecto a P y C Distribuciones S.R.L., se encuentra dado de baja en todos los impuestos, estuvo inscripto en 9/05 y fue excluido del RFOG por incorrecta conducta fiscal en 4/06. Fue propietaria de un vehículo utilitario (2003/2005) y no se detectaron otros bienes registrables. Si bien tuvo cuenta bancaria, prácticamente no tuvo movimientos. No hay información relacionada con ventas. A través de la Bolsa de Cereales pudo constatarse supuestas ventas de cereal realizadas durante el 10/05 a 5/06 a cuatro clientes, uno de ellos sería el recurrente. Sólo las retenciones informadas en el 2005 coinciden con las declaradas por Sbaissero. No coinciden los dichos de la firma verificada con lo declarado en el impuesto al valor agregado.

Si bien se solicitó información sobre la explotación del campo en la Provincia de Santiago del Estero nunca se obtuvo respuesta.

Fueron circularizados los otros clientes que habrían tenido contacto comercial con la firma. Asociación de Coop. Arg. Coop. Ltda., empresa que informa retenciones sufridas desde el 2/06 a 9/06, -no obstante que la sociedad presentó sus declaraciones juradas en "0"-, no respondió en término.

Giorgia Hugo, Manzanello Juan C. S.H. aportó cuenta corriente comercial donde se detallan compras de 137.425 kg. de trigo realizadas durante los períodos 11/05 a 3/06 y pagos efectuados hasta 4/06. Las cartas de porte figuran suscriptas por el socio de P y C Distribuciones S.R.L. y el cereal procede de la zona rural Arroyito, no existiendo información sobre campos arrendados o propios.

Agricultores Federados Arg. Soc. Coop. Ltda. manifestó que operó a través del Centro Coop. Primario ubicado en la localidad de Cañada Rosquín, Pcia. de Santa Fe y que la firma le vendió 125.679 kg. de soja en los períodos 11/2005 y 12/2005. La procedencia del cereal sería de la Provincia de Córdoba (San Justo), abonado con cheques del Banco Bisel Suc. Rosario. Las órdenes de pago estarían suscriptas por el socio, Sr. Calleri.

Con relación a la firma "Algarrobo Grande", no se consiguió información sobre la misma.

Consultado el asesor contable, CP. Norberto Zorzi, manifestó que fueron clientes hasta aproximadamente mediados de 2004, que era una empresa que se dedicaba a la distribución mayorista de helados, que no recordaba certificación de balances, que no tenía documentación porque la devolvió en 9/06. Las DDJJ en IVA se presentaron sin movimiento (hasta 9/05), 10 y 11/05 con pequeños movimientos, y 11/05 se rectificó incrementando tanto débitos como créditos fiscales. Desconoce actividad agropecuaria de la empresa, por lo que la rectificativa no habría sido confeccionada por él.

En la Agencia San Francisco obra modificación de inscripción, incluyéndose como actividad, "serv. de contratac. De mano de obra agrícola" a partir del 3/05 y actividad secundaria "cultivo de cereales" a partir del 8/05. Estas declaraciones se contradicen con las manifestaciones de los socios.

No existen archivos sobre estados contables en el Consejo Profesional de Córdoba.

Los transportistas que habrían realizado los fletes desconocieron a la firma.



Con sustento en esos elementos, a saber: desconocimiento por parte de los socios de la actividad; falta de documentación respaldatoria que tampoco pudo localizarse de otro modo, no se pudo corroborar la realización de la actividad agrícola; inexistencia de información sobre inmuebles, propios o alquilados que hayan sido utilizados para la explotación, a excepción del inmueble sito en Santiago del Estero que no puede vincularse con la operatoria; no se practicaron retenciones en el impuesto a las ganancias por arrendamiento rural y/o contratación de servicios; no tuvo empleados ni movimiento en cuentas bancarias acordes con la actividad desarrollada; ni la sociedad ni los socios poseen bienes registrables. Terceras personas desconocen la empresa o la actividad agrícola denunciada; las manifestaciones del socio gerente son contradictorias e imprecisas. Con sustento en esos elementos, se consideró ficticia la actividad en que el contribuyente se encontró inscripto considerándolo SIN CAPACIDAD ECONÓMICA para haberla desarrollado, por lo que se lo incluyó en la base e.apoc, dado que se trataría de un contribuyente que participó en el blanqueo de granos. Como consecuencia se impugnó el crédito fiscal computado por Sbaissero, entre otros.

Por su parte, y toda vez que la División Revisión y Recursos rechazó la documentación aportada -por insuficiente- con respecto a determinados proveedores obtenida bajo la Orden de Intervención N° ..., se solicitó nuevo cargo, por los mismos períodos que ya fueron verificados. Resulta oportuno efectuar una breve descripción de las tareas realizadas por la administración a fin de relevar la existencia y/o capacidad económica de los proveedores cuestionados.

a.- Cía. De Tierras S.A.: Con motivo del operativo soja llevado a cabo en el año 2007 y con base en las observaciones destacadas por la Dirección Regional Santa Fe, se inició verificación bajo OI .... De la información recabada, pudo constatarse que las DDJJ presentadas por este contribuyente no resultan compatibles con los créditos fiscales declarados por el recurrente. Asimismo, se observó que aquéllas - presentadas y correspondientes al período fiscal 2008- fueron presentadas en 0, lo que no refleja las erogaciones en la que debía incurrir para el desarrollo de la supuesta actividad.

El cereal procede de numerosas zonas rurales de la Pcia. de Córdoba, distantes del lugar del acopio e inclusive, no rentable económicamente, toda vez que procede de lugares más cercanos al Puerto de Rosario que del acopio.

El transporte fue realizado en gran parte por Bertello, Mirta, contratado por Cía. De Tierras S.A. y en menor medida por Sbaissero. Sin embargo, la transportista informó que sólo realizó tres fletes al recurrente desde su acopio a los exportadores y desconoció las operaciones realizadas a Cía. De Tierras S.A.

Ni la sociedad ni los socios poseen bienes registrables Tampoco han actuado como agentes de retención por el alquiler de maquinarias o servicios de laboreo que indefectiblemente debieron utilizar para el desarrollo de la actividad, como también por arrendamiento de campos.

De la información relacionada con cartas de porte informadas por el ONCCA, el cereal comercializado provendría de 25 localidades distintas, correspondientes a 7 provincias argentinas, en contradicción con las propias manifestaciones del Presidente del directorio que manifestó que la producción es propia y proviene de campos alquilados en la provincia de Santiago del Estero.

Cabe destacar que los contratos de arrendamiento que presentó resultaron apócrifos, pues los arrendadores declararon desconocer a la empresa o resultó firma falsificada o bien, contratos rescindidos con anterioridad al período en el que se desarrolló la actividad.

b.- Iglesias, Víctor Hugo: de acuerdo con los informes de fiscalización que surgen del cuerpo de antecedentes y a partir de la OI ..., que profundizó la investigación, se constató que no posee bienes registrables ni empleados en relación de dependencia. Sólo se localizó una persona en el domicilio fiscal y en una oportunidad, siendo negativas las restantes visitas. No pudo localizarse el domicilio alternativo. No registra inmuebles rurales a su nombre. No practicó las retenciones de la RG 830, no obstante que habría alquilado maquinaria y los campos para el desarrollo de su actividad. Se lo suspendió del RFOG como productor a partir del 17/8/2007. Debe justificar la producción de los granos que comercializó en el período 4 a 12/07, pues en función de las toneladas entregadas y de las cartas de porte que adquirió en carácter de productor debería justificar tener una producción de 17.000 hs.

Se advirtieron contradicciones entre la cantidad de hectáreas y la ubicación de campos supuestamente arrendados que declaró en principio, con la documentación que aportó. Incluso, cotejados los datos que surgen de los contratos de arrendamientos aportados, se detectaron irregularidades: no fueron reconocidos por las personas mencionadas en ellos, domicilios inexistentes o los datos consignados no concuerdan con las bases fiscales. No se encuentra inscripto en el ONCCA, aun cuando realizó operaciones en calidad de productor. Con sustento en esos elementos se lo excluyó del Registro Fiscal de Operadores de granos en el año 2008.

Se observan significativos montos declarados en muy cortos períodos de tiempo y no mantienen constancia ni periodicidad con la actividad declarada.

Se encuentra vinculado con otros contribuyentes declarados APOC por falta de capacidad económica, a saber: Molina Marcial (asesor). Molina, a su vez, es presidente de Establecimiento Don Tato S.A. Iglesias era la persona autorizada para retirar las facturas de Molina, Guiñazú y Tejada, todos verificados y declarados APOC.

El Señor Iglesias se encuentra vinculado a la causa judicial - "Wolfel, Jorge E. y Otros"-, que tramitara ante el Juzgado Federal de Bell Ville, que lo exponen como "blanqueador de cereales". Destacan los actuantes que la orden

de allanamiento librada en aquélla causa disponía la orden de arresto.

b.- Guiñazú, Lino: De las actuaciones realizadas bajo OI N° ..., surge que el organismo fiscal pudo constatar que las DDJJ presentadas por el contribuyente no reflejan márgenes de utilidad compatibles con la actividad declarada y las correspondientes a los períodos 1/2008 y 2/2008 no son compatibles con los créditos fiscales computados por Sbaissero.

No se observan retenciones practicadas acordes con la operatoria comercial, provenientes de compras de insumos, arrendamientos o alquiler de maquinaria, que corresponderían en virtud de los montos de ventas de cereal declarados.

No se lo localizó en el domicilio fiscal y no cumplió con ninguno de los requerimientos fiscales.

No se obtuvo información del supuesto arrendador.

No posee bienes registrables, ni empleados en relación de dependencia, ni acreditaciones bancarias acordes con las ventas declaradas. Se encuentra declarado como "Irrecuperable" por el BCRA.

Los campos de donde supuestamente provendría el cereal no son cercanos a Santiago del Estero como tampoco el domicilio del contribuyente, en abierta contradicción con lo manifestado por el recurrente que declaró que "opera con productores de la zona".

Los pagos fueron realizados con cheques propios, pero no pudo comprobarse quien los cobraba. Sobre este punto, cabe señalar que revisados los instrumentos aportados por el Banco se constató que una gran cantidad de valores fueron endosados a la Asociación Mutual de Socios de la Coop. De Vivienda, Obras, Servicios Públicos de Santiago Temple Ltda. Dicha entidad informó que la vinculación era financiera. Del extenso relato que se efectúa en el informe final de inspección, puede concluirse que la Asociación Mutual -más allá de haber interpuesto cautelar para no informar a la Administración Fiscal- aclaró que los cheques fueron cancelados mediante la entrega de dinero en efectivo. De la información obtenida del Banco Nación, se constató que algunos cheques fueron endosados y percibidos por personas que no figuran en la base de datos del organismo o personas que declararon no haber operado con el recurrente.

d.- Santo Tomasso S.R.L.: Del informe de inspección que obra en las actuaciones llevadas adelante por el ente fiscal, surge que de las DDJJ de IVA presentadas, en general, son incompatibles respecto de los créditos fiscales computados por el recurrente.

Los actuantes concurren a la supuesta planta de silos, sita en Acebal, Pcia. de Buenos Aires, y se lo encontró con signos de evidente abandono. No se observó la noria en su parte superior ni indicios de cereal, por lo que se concluyó que aquél no provenía de ese establecimiento. El dueño del acopio mencionó que no se le alquilaba oficina administrativa.

La constatación del domicilio fue negativa. En efecto, más allá de advertirse constantes denuncias de cambio de domicilio, en los que fueron visitados no se encontró persona vinculada con la firma. Sólo en el domicilio fiscal pudo localizarse a empleadas administrativas que aportaron alguna documentación, ninguna relevante. Visitado con posterioridad, el domicilio se encontraba desocupado y sin mobiliario (Córdoba ..., Dto. ..., Bell Ville, Pcia. de Córdoba).

No posee bienes registrables. Se encuentra vinculado a la causa judicial llevada a cabo por el Juzgado Federal de Bell Ville N° 21667 (Wolfel Jorge E. y otros) por numerosos indicios que lo exponen como blanqueador de cereales.

e.- Molina, Marcial Ángel: Del informe final de inspección correspondiente a la OI N° ..., los actuantes manifiestan que se constató que: los márgenes declarados no son compatibles con los de la actividad y las DDJJ correspondientes a los períodos fiscales IVA 7/08 a 9/08 no coinciden con los créditos fiscales declarados por Sbaissero.

No posee bienes registrables ni empleados en relación de dependencia, ni tampoco realizó retenciones por los servicios que debió contratar para realizar la actividad.

Se probó su vinculación con otros contribuyentes declarados APOC (Iglesias, Víctor Hugo y Establecimientos Don Tato S.A.). El Sr. Iglesias solicitaba y retiraba la documentación para las ventas del contribuyente.

Uno de los contratos de arrendamiento no fue reconocido por el arrendador. El cereal provenía de 31 localidades, ubicadas en 5 provincias, por lo que tampoco resultaron compatibles los contratos de arrendamientos aportados.

Las acreditaciones bancarias no concuerdan con las ventas declaradas.

La documentación de compra de insumos para el desarrollo de la actividad no es compatible con los débitos fiscales declarados por los supuestos proveedores. Su circularización resultó negativa pues, o bien no se localizó el domicilio o el supuesto proveedor negó cualquier vinculación con el Sr. Molina.

El contribuyente se encuentra vinculado con la Causa N° 21667, que tramita ante el Juzgado Federal de Bell Ville, que por numerosos indicios, lo indican como blanqueador de cereales.

f.- Tejada, Carlos A.: Corresponde destacar los elementos reunidos en las actuaciones que llevaron al ente fiscal a excluirlo del Registro Fiscal de Operadores de Granos y a incluirlo en la base APOC. Así, se constató que no posee bienes rurales ni ha efectuado retenciones por alquiler de campos. Los contratos de arrendamientos exhibidos se

encuentran informados por otros contribuyentes incluidos en la base APOC (vg. Campo denunciado como arrendado por De Grandis, Ricardo J., socio de Establecimiento Don Tato S.A. en idéntico período). Tampoco consta en los registros que su arrendadora cuente con inmuebles;

No posee empleados en relación de dependencia.

No posee otros bienes registrables (máquinarias agrícolas) ni ha efectuado retenciones por alquiler de ellas.

No posee movimientos bancarios por las supuestas ventas realizadas y está declarado "irrecuperable" en el sistema financiero.

Las cartas de porte informadas al ONCCA reflejan movimiento de cereal de numerosas localidades y provincias, que no coinciden con los campos supuestamente explotados.

Pudo constatarse que se encuentra vinculado con el contribuyente Víctor Hugo Iglesias, autorizado a retirar cartas de porte, contribuyente también declarado APOC.

Se encuentra investigado judicialmente en la misma causa que tramita ante el Juzgado Federal de Bell Ville (Wolfel, Jorge E. y otros).

g.- Pronetto, Mónica: Del informe de inspección se desprende que no pudo localizarse a la contribuyente en los domicilios fiscales denunciados. De los datos colectados que obran en el expediente que tramitara ante el Juzgado Federal de Villa María, Córdoba y por la administración, quedó acreditado que los arrendadores, cuyos contratos habían sido aportados por la contribuyente, si bien confirmaron haberlos suscriptos, también corroboraron que los rescindieron. En ese sentido se manifestó Cornville S.R.L., que dijo haber suscripto el contrato con fecha 20/6/06 y rescindido el 28/2/07; en tanto, Montanari, Pedro, reconoció haberlo suscripto pero que lo rescindió por falta de pago, por lo tanto se consideró comprobada la falta de explotación en los supuestos silos en donde desarrollaría la actividad.

Asimismo, se tuvo en cuenta la sentencia que le atribuyó el carácter de "usina de facturas APOC", basándose para ello en la documentación secuestrada oportunamente, en donde quedó acreditado la intervención de personas que desarrollan todas las tareas de pagos, cobranzas, contrataciones, administración, etc., por lo que se impugnaron los créditos fiscales provenientes de sus operaciones.

h.- Establecimiento Don Tato S.A.: Del informe final de inspección que obra a fs. 3/7 de las actuaciones labradas bajo la OI N° ..., originada en notas internas donde se informa que, a raíz de inspecciones practicadas a las firmas Godoy Cereales S.A. y Galli Cereales S.R.L., se detectaron proveedores sobre los cuales se presume condición de insolventes y/o prestanombres, entre ellos, Establecimiento Don Tato S.A. De las numerosas tareas llevadas adelante por la administración, se resolvió su exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos y su inclusión en la base APOC.

La sociedad se encuentra vinculado a la causa judicial llevada a cabo por Juzgado Federal de Bell Ville, y por numerosos indicios que lo exponen como "blanqueador de cereal", vinculado con otros contribuyentes APOC.

De las manifestaciones que efectuaron se desprende un absoluto desconocimiento de la actividad que supuestamente desarrollaba, sin tener a cargo la administración de la misma.

La información suministrada por ONCCA, respecto a cartas de porte confeccionadas en calidad de "remitente" es completamente incompatible con la ubicación y cantidad de hectáreas supuestamente explotadas.

Ni la sociedad ni los socios poseen bienes, ni capacidad económica acorde a la actividad y monto de operaciones declaradas.

La transportista que supuestamente llevó el cereal desde el campo de acopio, desconoció al productor y manifestó haber realizado sólo tres operaciones de fletes a Sbaissero.

La procedencia del cereal es distante de la zona de influencia del acopio de Sbaissero. Asimismo, se destacan contradicciones entre las manifestaciones del presidente del directorio, Molina y la ubicación del campo dada por Sbaissero y la documentación aportada.

Surgen de la investigación que se encuentran involucrados con la firma Corradini, Marcelo, Molina, Marcial y De Grandis, Julio e Iglesias, Víctor H.

La autorización para la impresión y retiro de las cartas de porte vinculados a Corradini, Marcelo -no es parte integrante ni empleado en relación de dependencia-. Se destaca que varios de aquéllos han sido incluidos en la base APOC.

Se informa que el asesor es el mismo que el de otros contribuyentes incluidos en la base APOC.

Con sustento en todas las inconsistencias reseñadas, el ente fiscal consideró que el recurrente realizaba maniobras tendientes a blanquear cereal a través del uso de documentación apócrifa. Ello, por cuanto de las investigaciones fiscales colijo que sus proveedores demostraron imposibilidad de haber realizado las operaciones declaradas pues no han acreditado haber tenido capacidad económica para ello así como consideró probada su falta de continuidad en la actividad de acopiadores o productores y en su gran mayoría conformaron redes vinculadas para emitir facturas apócrifas, los que han sido investigados por autoridades competentes. Se ha demostrado que sus declaraciones juradas son inconsistentes entre los créditos y débitos fiscales y no se relacionan con los márgenes de utilidad de la

actividad. No se ha obtenido información fehaciente de los transportistas (ubicación de los campos, por ejemplo) o han desconocido su realización. No se ha podido comprobar la operatoria de los pagos, no pudiendo obtenerse información de la Mutua que realizara el descuento de cheques. Con esos elementos, sus proveedores han sido incluidos en la base APOC, razón que motivó la impugnación de los créditos fiscales declarados.

VI.- Que del extenso, pero necesario, relato de las actuaciones llevadas adelante por los funcionarios fiscales, se desprende que el ente fiscal pudo comprobar irregularidades, ya descritas en el Considerando V, que lo llevaron a la conclusión razonable de que se estaba a frente proveedores ficticios, insolventes o prestanombres, utilizados para simular créditos fiscales a los efectos de disminuir su obligación fiscal.

De allí cabe colegir que el ente fiscal actuó diligentemente en el ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización con el objeto de extraer fundadamente el carácter apócrifo de las operaciones. En razón de ello, la cuestión se desplaza al contribuyente, que en esta instancia cuenta con la oportunidad amplia e irrestricta de acreditar la veracidad de las operaciones.

VII.- Que en consecuencia, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba, destinado a obtener un grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos por la Dirección y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por esta.

No debe olvidarse que la carga de la prueba constituye, ora una regla de juicio para el juzgador que le indica cómo debe fallar cuando encuentra la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, ora una regla de conducta para las partes, porque directamente les señala cuales son los hechos que a cada uno le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones (cfr. Devis Echandía, "Teoría General de la Prueba Judicial", Tº I, pag. 34).

Por ende, corresponde que este Tribunal aprecie el elenco probatorio de autos, con el fin de obtener el valor de convicción que -de acuerdo a las distintas posturas de las partes- pueda deducirse de su contenido. En este orden de ideas, cabe recordar que si bien cada medio de prueba es susceptible de valoración individual (a punto tal que puede bastar uno para resolver la cuestión) lo cierto es que para llegar a la certeza de los hechos discutidos en el "sub lite" es necesario requerir varios, en la medida que los colectados en sede administrativa no guardan estricta correspondencia con los producidos en esta instancia. Como con justeza lo explica Devis Echandía, "...cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlas u oponer otros hechos..." (Teoría General de la Prueba Judicial -T 1, pág. 287 y ss.). Dicha actividad valorativa, en suma, es lo que se ha dado en llamar el "método reconstructivo" de apreciación, de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Baste agregar a lo dicho que los diversos elementos de prueba deben ponderarse relacionándolos entre sí, comparándoselos con las diversas posiciones de las partes en punto a los hechos que invocan, de manera tal que al final se tenga un conjunto sintético, coherente y concluyente. Como con cuidada prosa lo dice Gorphe, "... no existe solución de continuidad entre los medios de prueba, y la crítica de uno se enlaza constantemente con la del otro... lo cual demuestra la necesaria unidad de un método de conjunto, porque los diversos medios de prueba analizados no constituyen, de manera alguna, compartimentos estancos..." ("De la apreciación de la prueba", pág. 246 y 455/56).

VIII.- Que en autos el recurrente produjo prueba pericial contable e informativa.

Con respecto al informe pericial, cuadra señalar que el mismo no aporta elementos que coadyuven a probar los hechos en discusión, en tanto se limita a realizar una lista de facturas y de retenciones practicadas por las operaciones cuestionadas y sobre la base de la documentación impugnada. De allí que a criterio del suscripto el informe no acredita la existencia de las operaciones y de los proveedores, en definitiva, el hecho materia de prueba, pues no son las retenciones practicadas lo que está en discusión. Del informe no surgen elementos que aporten datos concretos sobre la existencia de los proveedores cuestionados a la luz de las irregularidades detectadas por la administración.

La información obtenida mediante Oficio a la Administración no hace más que confirmar los elementos que se tuvieron en cuenta en oportunidad de dictarse los actos administrativos cuestionados y que obran en las actuaciones. En rigor, el recurrente pretende eximirse de responsabilidad con sustento en que los contribuyentes se encontraban inscriptos o las facturas contaban con CAI o fueron incorporados en las bases APOC con posterioridad a la fecha de las operaciones o que no fueron impugnadas sus declaraciones juradas. Más ello, no es elemento que por sí solo ayude a crear la convicción de quien suscribe sobre la realidad de las operaciones.

En esa dirección, resulta oportuno señalar que como lógica consecuencia de la actividad fiscalizadora desplegada y en atención a las serias irregularidades advertidas y ya reseñadas, se extrajo su falta de capacidad y estructura física y/o financiera para producir y vender la mercadería que se les imputa. Es menester destacar que ha quedado probado un entramado de sociedades y contribuyentes individuales, vinculados entre sí, con idénticos domicilios fiscales denunciados, con contratos de alquiler apócrifos.

A ello, basta agregar que -contrariamente a lo sostenido por el recurrente- no pudo acreditar ni el circuito físico de la mercadería ni el financiero. Con respecto al primero, no ha probado la realización efectiva de los fletes, pues los transportistas declararon no haberlos realizado o desconocen los campos o plantas de acopio.

Párrafo aparte merece el circuito financiero, que el recurrente entiende probado toda vez que utilizó los medios de pago autorizados por la legislación. No obstante, resulta preciso destacar que surge de las tareas fiscalizadoras que si bien el contribuyente efectuó los pagos mediante cheques propios, pudo observarse que en la operatoria con los proveedores tuvo participación la Asociación Mutual de Socios de la Coop. De Viv., Obras, Serv. Púb. Y sociales Santiago Temple Ltda., que demostró absoluta reticencia a brindar información. De la documentación acompañada, no especifica la forma de perfeccionamiento de la ayuda económica. El gerente de la Mutual manifestó que los asociados se presentan personalmente a realizar las operaciones financieras, no obstante que los proveedores cuestionados no son de la zona. Asimismo, es dable destacar que las informaciones verbales vertidas por los miembros de la Mutual no se relaciona con la información brindada por escrito.

Así, la prueba -que debió estar destinada a probar estas operaciones de compra, cuya simulación fue la base de impugnación de los créditos fiscales- no logró su objetivo, esto es conmovier las sólidas fundamentaciones en hechos probados de los actos administrativos impugnados.

Baste recordar que esta Sala, en su anterior integración, al desarrollar la doctrina de la concurrencia de los elementos materiales-formales del crédito fiscal dentro de la economía del impuesto al valor agregado, sostuvo que para que un crédito fiscal revista calidad de computable, "...es menester la concurrencia de los aspectos material (existencia de la operación que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiera por expresa disposición legal)", de forma tal que si no ha quedado probada la veracidad de las operaciones no existe derecho a su cómputo (cfr. "Impulso S.A., 27/3/1998).

En efecto, no puede conmovier dicha conclusión la fecha en que los citados proveedores fueron incluidos en la base APOC. Antes bien, tal decisión administrativa, aun cuando haya sido posterior a la fecha de las operaciones, evidencia indudablemente la existencia de anomalías, que requirieron un proceso de investigación para poder arribar a aquella decisión, y que de todos modos cede ante el cúmulo de probanzas de que se valió el fisco para fundamentar el ajuste.

De igual manera, repárese que en el sub lite las inconsistencias constatadas, en cuanto a la no localización del domicilio de aquellos o la falta de presentación de declaraciones juradas, no consistió en el único indicio tomado por el organismo fiscal, sino que se enmarcó en un cúmulo de circunstancias (vide considerando V) que conformó un plexo probatorio razonable para sustentar su criterio. Por otra parte, el particular y relevante indicio de que los proveedores no poseían capacidad operatoria no fue motivo de prueba alguna por parte de la apelante.

Lo dicho, claro está, de modo alguno implica que se acepte que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas), pues lo cierto es que en la especie se impugnaron las operaciones sobre la base de un elenco probatorio sólido y coherente. En esa inteligencia, cabe mencionar lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones", 12/2/2002, donde se señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. En ese sentido, advirtió "...no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indicad que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, 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 como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".

La impugnación de las operaciones realizada con aquellos proveedores, se reitera, ha sido razonablemente ponderada, sustentando el Fisco su pretensión objetiva a través de elementos concretos por lo que entiendo su criterio debe ser confirmado.

IX.- Que con relación al planteo subsidiario de la recurrente, que peticiona se computen las retenciones efectuadas, cabe señalar que estas constituyen un pago parcial de las obligaciones del proveedor. En consecuencia, el recurrente actuó como agente de retención, por lo tanto quien se encuentra legitimado para solicitar la devolución de aquellas retenciones es el contribuyente retenido, toda vez que la relación jurídica sustancial no es integrada por el agente de retención, debiendo entonces rechazarse este agravio.

X.- Que en punto a la liquidación de intereses, la apelante no formula agravios, por lo que deben ser confirmados.

XI.- Que con respecto a las sanciones aplicadas, que el ente fiscal subsume en el artículo 46 de la ley de rito.

Al respecto, debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación subsumidos en dicho precepto, debe respetarse la secuencia que se describe seguidamente, en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

El primer paso consiste en comprobar el aspecto objetivo. La constatación de mismos reside en analizar si en la realidad fáctica se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no existió causa de justificación que enervara la antijuridicidad de la conducta. Luego del análisis objetivo del hecho examinado, cuya demostración incumbe al ente fiscal, se debe estudiar la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación del sujeto.

Es dable advertir que a fin de aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley 11.683, se exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En tales condiciones, a juicio del suscripto, tal como se expuso en los Considerandos precedentes, se encuentra acreditado en la litis el elemento material de las infracciones achacadas.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que queden configuradas las figuras enrostradas, corresponde confirmar las sanciones aplicadas en las resoluciones apeladas, las que -por otra parte- se advierte han sido correctamente ajustadas en cuanto a su quantum.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar los actos venidos en recurso, con costas.

**El Dr. Pérez dijo:**

I.- Que adhiere a los relatos de la causa que efectúa el Vocal preopinante.

II.- Que en cuanto a la nulidad planteada por la caducidad declarada por el ente fiscal respecto de su derecho de presentar la contestación a la vista conferida, el suscripto adhiere en lo sustancial al Considerando IV.1 del voto precedente. En efecto, en el caso debe tenerse en cuenta lo preceptuado por el artículo 17 de la ley 11683, t.o. vigente, cuando establece que, en el procedimiento determinativo de oficio, se le concederá una vista al contribuyente de las actuaciones administrativas para que en el plazo de quince (15) días, "...que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho". Por ello, se entiende que caducó el derecho de la recurrente a efectuar su descargo luego del vencimiento de la prórroga concedida a través de la Resolución de fecha 14/3/2012, por ser una situación específicamente prevista en la Ley de Procedimiento Tributario, no correspondiendo por lo tanto la aplicación supletoria de las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo ni su Decreto reglamentario.

Que cabe tener presente que la vista del artículo 17 (y la prórroga que pueda concederse) implican precisamente el acceso a las actuaciones administrativas. Ello así se desprende que el contribuyente de autos tuvo oportunidad de tomar vista de las actuaciones y presentar su descargo y aportar las pruebas que estimare correspondientes dentro del plazo acordado a tal efecto, no obstante lo hizo en forma extemporánea.

Corresponde señalar, además, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. Y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

Que en el caso, no se advierte afectación del principio del debido proceso adjetivo, conforme lo tiene reiteradamente resuelto nuestro más Alto Tribunal (fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la C.N., no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la existencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (Fallos 205:249, considerando V y sus citas), lo que en el caso se ve cumplido con el recurso de apelación deducido ante este Tribunal.

Respecto del planteo de nulidad por violación al artículo 19 de la ley 11683, el suscripto adhiere al Considerando IV.2 del voto del Vocal instructor.

En función de ello, adhiero al Vocal preopinante en cuanto a que corresponde rechazar las defensas previas de nulidad articuladas por la actora, con costas.

Ello así, habida cuenta de que el supuesto que se verifica en el sub lite difiere del analizado por la Corte Suprema de Justicia en la causa "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013, en cuanto en aquél precedente el

Máximo Tribunal señaló "Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y –tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, Considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia".

En efecto, puede advertirse que en el caso bajo examen la actora introdujo la cuestión como de previo y especial pronunciamiento y con el indudable fin de obtener de este Tribunal la declaración de nulidad del acto recurrido en la especie por cuestiones preeminentemente formales que no se vinculan con la cuestión de fondo.

III.- Que en cuanto al fondo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal, el suscripto adhiere a los fundamentos del Vocal instructor, votando en su mismo sentido

Por ello, SE RESUELVE

1º) Rechazar las defensas previas de nulidad articuladas por la recurrente. Con costas.

2º) Confirmar las resoluciones apeladas en todos sus términos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59, tercer párrafo del R.P.T.F.N. (AA Nro. 840 y sus modificaciones).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas y archívese.