

## Ajuste En El Impuesto Al Valor Agregado Produccion Agropecuaria

### JURISPRUDENCIA

### Ajuste en el impuesto al valor agregado. Producción agropecuaria

Se confirma la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación que revocó el ajuste en el impuesto al valor agregado.

Buenos Aires, 7 de abril de 2015.- Y VISTOS: estos autos, caratulados "Gexim SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", y CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 77/82vta., el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la resolución N° 131/12 (DV RPOS) e impuso las costas conforme a los respectivos vencimientos. Cabe aclarar que, en lo que aquí interesa por ser materia de apelación, el Tribunal a quo revocó el ajuste fiscal en lo correspondiente a la proveedora Agroservicio Rosario SRL. Para así decidir, consideró que a fin de dilucidar la cuestión, debía analizarse la situación de la citada firma. Realizó la descripción de los actos cumplidos por la fiscalización, según surgían del informe de inspección. Destacó que se desprendía del citado informe, que en función de los elementos obrantes en los cuerpos de inspección, datos extraídos del sistema E-fisco, antecedentes de la base E-apoc, inspecciones oculares en la localidad de Rosario de la Frontera (provincia de Salta), información suministrada por terceros y por la Dirección General de Rentas de la provincia de Salta, los inspectores actuantes constataron y ratificaron la condición de apócrifa de la firma Agroservicio Rosario SRL, como así también de los elementos que motivaron su caracterización como "sin capacidad económica", "sin capacidad financiera" y "con resistencia a la fiscalización", de acuerdo a lo previsto por la I.G. 748/2005 (DI PYNF). Puntualizó que al contestar la vista en sede administrativa, la actora manifestó que: - en relación a la proveedora Agroservicio Rosario SRL, se verificó la existencia de la firma solicitando vía Web constancia de inscripción en la AFIP-DGI, figurando como inscripta desde el 21 de septiembre de 2005 en los impuestos a las ganancias, al valor agregado y SICORE en ambos tributos y desde el 10 de agosto de 2009 al régimen de información; - constató con los medios disponibles que el domicilio de la constancia de inscripción concordara con el lugar donde operaba realmente la sociedad, y señaló que no tenía duda sobre ello en tanto a dicho domicilio se remitían las documentaciones comerciales o se retiraban, funcionando como oficina de la proveedora; - verificó asimismo que la actividad desarrollada por Agroservicio Rosario SRL fuera coincidente con las mercaderías demandadas; así, las actividades económicas informadas por la AFIP-DGI eran el cultivo de legumbres frescas y secas, el cultivo de soja, el servicio de labranza, siembra, trasplante y cuidado culturales, la venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas; - antes de realizar el pedido de mercadería, ingresaba al sistema Web-AFIP DGI para consulta de facturas apócrifas, y de no detectarse inconsistencias, se solicitaba aquélla para exportar; - Agroservicio Rosario SRL resultó una proveedora absolutamente normal, con todas las facultades comerciales habilitadas por el propio organismo fiscal; - la consideración de la inspección actuante atinente a la "resistencia a la fiscalización" por no encontrar a persona alguna en el domicilio fiscal de Agroservicio Rosario SRL, evidenciaba arbitrariedad, puesto que otros inspectores del organismo fiscal suscribieron un acta el 16 de diciembre de 2008 conjuntamente con el socio gerente de dicha firma, el Sr. Rovaletti, en el domicilio fiscal de la empresa, el que fue interrogado sobre la actividad de la firma y si había realizado operaciones comerciales con Gexim SRL; asimismo, se le preguntó al Sr. Rovaletti si Agroservicio Rosario SRL poseía inmuebles rurales, a lo que respondió que no y que realizaba la producción de cereales en campos arrendados -circunstancia ésta que fue corroborada por el ente fiscal, en la oportunidad de entrevistar al Sr. Corlli y al hijo del Sr. Calcabrina- así como que tercerizaba las maquinarias y bienes de uso necesarios para tal fin; - el Sr. Rovaletti acompañó los contratos de arrendamientos a los que se hacía referencia en la citada actora y agregó, a requerimiento fiscal, las constancias de saldos y movimientos de la cuenta corriente bancaria desde el 1/1/2007 hasta el 15/12/2008, la constancia de inscripción de la sociedad y una carta de porte de fecha 19 de julio de 2006. Señaló que, por su parte, el informe final de inspección de la orden de intervención N° 348/662 (fs. 146/154 del cuerpo de antecedentes) de fecha de apertura 31 de octubre de 2008, y de descargo 7 de enero de 2009, se consignó: "[s]e procedió a visitar el domicilio fiscal de la contribuyente, sito en Av. Sarmiento N° ... de la ciudad de Rosario de la Frontera, Provincia de Salta, en varias oportunidades, no encontrando nunca persona alguna?. Sostuvo que tal referencia resultaba extraña, en tanto funcionarios de dicha administración localizaron al socio gerente en el domicilio fiscal conforme surgía del acta del 16 de diciembre de 2008, quien fue interrogado por las actividades de la empresa y acompañó la documentación solicitada por los inspectores. Aclaró el Tribunal Fiscal que la incorporación de Agroservicio Rosario SRL en la base E-apoc del organismo fiscal, recién se produjo el 24 de febrero de 2010. Puso de relieve, asimismo, que la actora había acompañado copia de pantalla de la verificación de la validez de los comprobantes emitidos por Agroservicio Rosario SRL en relación a las facturas ... y ... en la que se leía que los datos ingresados coincidían con la autorización otorgada por la AFIP que se encontraba vigente. Sostuvo que, por otra parte, la actora había ofrecido la prueba pericial contable en sede administrativa, la que aceptada por el fisco, obraba a fs. 179/181 del cuerpo de

antecedentes. Destacó que en el informe presentado, el experto señaló que: - respecto de las compras realizadas por la recurrente con destino a la exportación por los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010 y su correspondencia en función del destino de los productos vendidos, en atención a la información analizada y la compulsada realizada, existía correspondencia entre la adquisición de productos (mercadería de reventa) con el destino de los productos vendidos (exportaciones); - la actora se encontraba obligada a actuar como agente de retención del impuesto al valor agregado (R.G. 2300) y efectivamente había actuado en tal carácter siguiendo los lineamientos establecidos por la reglamentación; - previo al pago a sus proveedores, la actora había realizado las consultas al archivo de información que surgía de la página Web de la AFIP y también había verificado la correcta aplicación de los porcentajes de retención respecto a los impuestos al valor agregado y a las ganancias previstos en la R.G. 2300 y en la R.G. 830/2000; - la actora había dado cumplimiento con los requisitos formales y sustanciales establecidos en las normas vinculadas al régimen de recupero del impuesto al valor agregado por créditos fiscales de operaciones vinculadas a exportación en los períodos 2007, 2008, 2009 y 2010, conforme a lo prescripto por la R.G. 2000 de la AFIP (para lo cual, previamente analizó en forma puntual los legajos correspondientes a la solicitud de recupero de IVA -F 404- correspondiente a meses de septiembre de 2007, enero, octubre y noviembre de 2008 y enero y mayo de 2009). Concluyó el Tribunal a quo que respecto al proveedor analizado, el organismo fiscal no había logrado acreditar con pruebas fehacientes la inexistencia de éste ni que sus facturas fueran apócrifas en lo que se refería a los períodos involucrados en autos. Añadió que la actora tomó los recaudos exigidos por las normas para la comprobación de las facturas emitidas, que la inclusión en la base E-apoc fue en febrero de 2010 y que, por otra parte, el propio ente fiscal corroboró el domicilio fiscal de la firma proveedora por medio de sus funcionarios, que labraron el acta del 16 de diciembre de 2008, resultando confuso que un mes más tarde (el 7 de enero de 2009) el informe final de inspección señalara la imposibilidad de la localización de persona alguna en el domicilio fiscal. II.- Que contra dicho pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso el recurso de apelación de fs. 85. A fs. 86/98vta., presentó el pertinente memorial, cuyo traslado fue contestado por la contraria a fs. 104/108. III.- Que el recurrente se agravia de la revocación parcial de la resolución N° 131/12 (DV RPOS), en lo que respecta a la impugnación de la operatoria concertada por la actora con Agroservicio Rosario SRL. Tras reseñar los antecedentes de la causa y de transcribir los dos últimos párrafos del considerando V del fallo apelado, aduce que la vía recursiva se encuentra abierta en las presentes actuaciones, en atención que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación es notoriamente arbitraria. Cita doctrina y jurisprudencia atinente a la arbitrariedad de la sentencia para luego señalar que, según se demostrará, el Tribunal a quo ha decidido sin tener en cuenta los elementos reunidos por la fiscalización en las actuaciones administrativas, con lo cual se puede afirmar que se ha valorado en forma arbitraria la prueba. Alega que el Tribunal Fiscal de la Nación comienza haciendo una enumeración de los elementos reunidos (graves, precisos y concordantes) por las distintas fiscalizaciones para impugnar a la supuesta proveedora Agroservicio Rosario SRL, ?... argumentando la sentenciante que la contribuyente realizó las consultas a la base Apoc y viendo que los comprobantes reunirían los requisitos formales básicos, finalmente decide que las pruebas reunidas no son suficientes? (sic). Afirma que dicha apreciación es arbitraria, ya que considera que es suficiente la localización del Sr. Rovaletti (respecto al cual no se hizo presente él sino su hijo), y la demostración de la verificación de la formalidad de las operaciones. Asevera que parece atinente mencionar que no surgiría de las actuaciones administrativas que el Sr. Néstor J. Rovaletti haya reconocido haber operado con Gexim SRL, tampoco que haya demostrado haber realizado las operaciones que se cuestionan. Recuerda que el presente caso se trata de una impugnación de una determinación de oficio por el impuesto al valor agregado, siendo que en dicho impuesto se deben cumplir determinados requisitos para el cómputo del crédito fiscal, entre otros, que la emisora de los comprobantes sea quien realizó las operaciones. Añade que uno de los aspectos que se deben cumplir para el cómputo del crédito fiscal es que esté facturado por quien ha realizado la operación. Sostiene que, por otra parte, el Tribunal Fiscal tergiversa lo dicho por el Sr. juez administrativo respecto a la forma en que aprecia la prueba pericial contable., en tanto dicho tribunal dice que la pericia fue aceptada en sede administrativa, lo cual, según se desprende de la página 22 de la resolución atacada, no es cierto. Manifiesta que de las constancias obrantes en la sentencia no surge como se explica el sentenciante, que Gexim SRL podría haber adquirido bienes a Agroservicio Rosario SRL, cuando no aportó ningún elemento que probara que hubiera operado con ese supuesto proveedor. Se pregunta cómo podría Agroservicio Rosario SRL haber realizado tareas agrícolas sin contar con empleados en relación de dependencia, poseer propiedades, maquinaria ni ningún tipo de bienes registrables. Dice que la fiscalización no pudo localizar, en relación al proveedor bajo estudio, un lugar donde se desempeñaran tareas (sino que solamente se hizo presente una persona ante un domicilio cerrado), no constan acreditaciones bancarias (con lo cual se puede concluir que no operaba con bancos), ni surge de la base de datos que le efectuaran retenciones ni percepciones informadas por terceros (es decir, se trata de un proveedor sin capacidad económica ni financiera). En cuanto a los supuestos contratos de arriendo, recuerda lo dicho en la determinación de oficio atacada en las páginas 5 y siguientes, y transcribe los párrafos que refieren a la cuestión. Esgrime que, por otra parte, de la información emergente de las bases de datos del organismo fiscal relacionada con Agroservicio Rosario SRL, surge la inexistencia de pagos en

los impuestos al valor agregado y a las ganancias, verificándose asimismo la falta de presentación de declaraciones juradas del impuesto a las ganancias en los períodos fiscales 2006, 2007, 2009 y 2010. Afirma que si bien presentó declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, éstas casi permanentemente consignan saldos a favor de la contribuyente. Añade que no registra rodados, inmuebles ni maquinarias a su nombre, no declara empleados en relación de dependencia, posee categorización ?E? en el Sistema de Percepción de Riesgo, así como marca en el padrón general con estado del domicilio ?inexistente o desconocido? y, por último, que no se encuentra informada como consumidor relevante en ningún período. Reflexiona que ello parece no importarle al Tribunal a quo, quien solamente asevera que Gexim SRL cumplió con las consultas al sistema y critica el accionar del fisco. Cita jurisprudencia en apoyo de su tesis. Solicita que, por todas las razones expuestas, se revoque el fallo apelado en el aspecto adverso al fisco, ya que Agroservicio Rosario SRL no podría haber vendido los productos cuestionados en tanto no tuvo capacidad económica para realizarlo. Cita los fallos del Alto Tribunal recaídos en la causas ?Red Hotelera Iberomericana S.A.?, ?Stop Car S.A.? y ?Antú Aplicaciones Industriales Integradas S.A.? y transcribe algunos de los considerandos del primer y del último de los fallos mencionados. Se queja, asimismo, en tanto entiende arbitraria la forma en que se impusieron las costas, ya que el ente fiscal tenía numerosas razones para considerar que correspondía impugnar las operaciones. IV.- Que, tal como se desprende de la lectura de los considerandos del fallo apelado, el Tribunal Fiscal de la Nación efectuó un pormenorizado análisis de las circunstancias fácticas y de las constancias obrantes en las presentes actuaciones, para concluir que correspondía revocar -parcialmente- el ajuste en el impuesto al valor agregado. En tal sentido, hizo referencia tanto a las constancias recabadas por la fiscalización -ver considerando IV del fallo apelado- como a lo manifestado por la actora al contestar la vista en sede administrativa. -ver considerando V del citado fallo-. Destacó que el informe final de inspección correspondiente a la O.I. N° 348/662, cuya fecha de apertura data del 31 de octubre de 2008, se consignaba que, respecto a Agroservicio Rosario SRL ?[s]e procedió a visitar el domicilio fiscal de la contribuyente, sito en Av. Sarmiento N° ... de la ciudad de Rosario de la Frontera, Provincia de Salta, en varias oportunidades, no encontrando nunca persona alguna? (sic). Consideró que tal referencia resultaba extraña, cuando, conforme se desprende de un acta labrada el 16 de diciembre de 2008, los funcionarios de dicha administración localizaron al socio gerente de la firma en el domicilio fiscal, quien fue interrogado por las actividades de la empresa y acompañó parte de la documentación solicitada por los inspectores. Puso de relieve que Agroservicio Rosario SRL había sido incluida en la base APOC recién con fecha 24 de febrero de 2010. Puntualizó, asimismo, que la actora había acompañado copia de pantalla de la verificación de la validez de los comprobantes emitidos por Agroservicio Rosario SRL en relación a las facturas objetadas, Señaló que del informe pericial presentado por el perito contador en sede administrativa, se desprende que: - respecto de las compras realizadas por la recurrente con destino a la exportación por los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010 y su correspondencia en función del destino de los productos vendidos, en atención a la información analizada y la compulsada realizada, existía correspondencia entre la adquisición de productos (mercadería de reventa) con el destino de los productos vendidos (exportaciones); - la actora se encontraba obligada a actuar como agente de retención del impuesto al valor agregado (R.G. 2300) y efectivamente había actuado en tal carácter siguiendo los lineamientos establecidos por la reglamentación; - previo al pago a sus proveedores, la actora había realizado las consultas al archivo de información que surgía de la página Web de la AFIP y también había verificado la correcta aplicación de los porcentajes de retención respecto a los impuestos al valor agregado y a las ganancias previstos en la R.G. 2300 y en la R.G. 830/2000;- la actora había dado cumplimiento con los requisitos formales y sustanciales establecidos en las normas vinculadas al régimen de recupero del impuesto al valor agregado por créditos fiscales de operaciones vinculadas a exportación en los períodos 2007, 2008, 2009 y 2010, conforme a lo prescripto por la R.G. 2000 de la AFIP (para lo cual, previamente analizó en forma puntual los legajos correspondientes a la solicitud de recupero de IVA -F 404- correspondiente a meses de septiembre de 2007, enero, octubre y noviembre de 2008 y enero y mayo de 2009). Concluyó el Tribunal a quo que respecto a la proveedora analizada, el organismo fiscal no había logrado acreditar con pruebas fehacientes la inexistencia de esta firma ni que sus facturas fueran apócrifas en lo que se refería a los períodos involucrados en autos. Añadió que la actora tomó los recaudos exigidos por las normas para la comprobación de las facturas emitidas, que la inclusión en la base E-apoc fue en febrero de 2010 y que, por otra parte, el propio ente fiscal corroboró el domicilio fiscal de la forma proveedora por medio de sus funcionarios, que labraron el acta del 16 de diciembre de 2008, resultando confuso que un mes más tarde (el 7 de enero de 2009) el informe final de inspección señalara la imposibilidad de la localización de persona alguna en el domicilio fiscal. El Fisco Nacional se agravia de lo así decidido. Conforme se desprende de la lectura del memorial, los agravios del recurrente se refieren única y exclusivamente, a la apreciación de los hechos y la valoración de la prueba efectuados por el Tribunal a quo. Sobre el punto, debe señalarse en primer término, que el análisis de tales extremos no remite a la interpretación de las normas aplicables en la especie, sino a la ponderación de cuestiones de hecho y prueba, por lo que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683, corresponde estar, en principio, a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación. Al respecto, cabe poner de relieve que ?... el art. 86, inc. b) de la ley 11.683 otorga carácter

limitado a la revisión de la cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985). Y si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuanto éstas presentan deficiencias manifiestas (Fallos: 326:2987, considerando 9º), tal situación dista de presentarse en el caso de autos, habida cuenta de que lo decidido por ese tribunal se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso...? (Fallos: 332:357). En las presentes actuaciones, el Fisco Nacional tilda de arbitrario el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación. Sin embargo, a juicio de este Tribunal, las críticas del recurrente no alcanzan para conmovir el criterio expuesto en el fallo apelado, ni logran demostrar la arbitrariedad invocada. Ello, en tanto en el escrito de fs. 86/98vta., el demandado se limita a formular manifestaciones sobre el concepto de arbitrariedad, a transcribir párrafos de la resolución determinativa, a citar jurisprudencia, y a reiterar la información que surge de las base de datos de la AFIP en relación a Agroservicio Rosario SRL, pero no se hace debido cargo de los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal de la Nación para revocar parcialmente la mencionada resolución. En efecto, el recurrente no rebate la afirmación atinente a que la inclusión en la base APOC de la firma Agroservicio Rosario SRL data del 24 de febrero de 2010. En este sentido, cabe aclarar que la impugnación del cómputo crédito fiscal por parte del fisco, respecto a las operaciones emergentes de facturas de Agroservicio Rosario SRL, se refiere a los períodos 09/07, 11/07, 12/07, 01/08, 10/08, 11/08, 01/09 y 05/09 -ver fs. 8-. Es decir, todos períodos anteriores a la inclusión de la proveedora en la citada base. Por lo demás, el apelante no se hace cargo, ni aun en forma mínima, de la consideración efectuada por el Tribunal a quo en relación a la constatación por parte del propio organismo fiscal, del domicilio fiscal de la firma proveedora, realizada por acta labrada días antes de que la inspección señalase la imposibilidad de localización de persona alguna en dicho domicilio. En efecto, mediante al acta 010 N° 0052885, labrada el 16 de diciembre de 2008, cuya copia luce a fs. 6/9 de la Actuación Nro. 11147-8-2011, los funcionarios de la AFIP-DGI se constituyeron en el domicilio fiscal de la firma Agroservicio Rosario SRL, sito en Av. Sarmiento ... (Rosario de la Frontera, Provincia de Salta), y fueron atendidos por el Sr. Rovaletti, Néstor, en carácter de socio gerente de la firma, a quien le formularon preguntas relacionadas con la actividad de la sociedad. Asimismo, según surge del acta 032 N1 0025556, fechada el 17 de diciembre de 2008, cuya copia fiel obra agregada a fs. 79/80 de la Actuación Nro. 11136-1000-2010, los mismos funcionarios actuantes de la AFIP se constituyeron en el domicilio fiscal de la firma Agroservicio Rosario SRL sito en Av. Sarmiento ... de la ciudad de Rosario de la Frontera, provincia de Salta, ?... siendo atendidos por el Sr. Rovaletti Néstor en carácter de socio gerente de la firma. Acto seguido el Sr. Rovaletti aporta copia de las siguientes documentaciones que fueron salir solicitadas mediante F.8600/I 032 N° 0022517 de fecha 16/12/2008: 1) copia de contratos de arrendamientos de fincas, copia contrato de locación correspondiente al inmueble ubicado en Av. Sarmiento ... (domicilio fiscal de la firma), y detalle de movimientos bancarios correspondientes a las cuentas...? (sic). Las copias de ambas actas fueron aportadas, por lo demás, como prueba documental por la actora al presentar su descargo en sede administrativa -ver Actuación Nro. 11127-4401-2011, fs. 64 a 70-. Cabe señalar, por otra parte, que cuando el Tribunal Fiscal de la Nación afirma que la pericia fue aceptada por el organismo recaudador, al indicar que ?... la actora ofreció una pericia contable, la que fue aceptada por el ente fiscal y obra a fs. 179/181 del cuerpo antecedentes antes mencionado?, debe entenderse que hace referencia a lo decidido en el art. 5º de la resolución N° 112/11 (DV RPOS), por el que la Sra. Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la Dirección General Impositiva dispone ?[a]ceptar la prueba PERICIAL ofrecida y el perito propuesto, debiendo el mismo producir el informe pertinente dentro del plazo de veinte (20) días hábiles contados desde la fecha de aceptación del cargo? (sic) -ver fs. 171 de la actuación Nro. 11127-4401-2011-. En tales condiciones, no se advierte que el sentenciante tergiversar lo dicho por el Sr. juez administrativo, como afirma el Fisco Nacional en su memorial -fs. 94-, sino que, en todo caso, el Tribunal Fiscal de la Nación se refiere, tal como se vio, a lo resuelto por el Sr. juez administrativo al ordenar la apertura a prueba y aceptar las distintas probanzas ofrecidas por la contribuyente al contestar la vista en sede administrativa. En relación al mencionado informe pericial contable, el recurrente transcribe textualmente lo señalado en el párrafo segundo de la página 22 de la resolución determinativa N° 131/12 (DV RPOS). Nótese que en dicho párrafo, el Sr. juez administrativo afirma que el experto ?... se limita a realizar aseveraciones generales y apreciaciones genéricas sin dar precisiones o indicaciones concretas vinculadas con los proveedores cuestionados, salvo cuando analiza el cumplimiento de los medios de pago autorizados por la Ley 25345? (sic). Sin embargo, tal como afirma el Tribunal Fiscal, sin crítica eficaz por parte del apelante, el perito informó sobre la correspondencia entre la adquisición de los productos (mercadería de reventa) y el destino de esos productos vendidos (exportaciones) -respuesta a) del informe pericial contable obrante a fs. 179/180vta. de la Actuación Nro. 11127-4401-2011-, la efectiva actuación como agente de retención en el IVA por parte de la contribuyente -respuesta c) de dicho informe-, el cumplimiento con los requisitos formales y sustanciales establecidos con las normas vinculadas al régimen de recupero del impuesto al valor agregado por créditos fiscales de operaciones de exportación -respuesta d) del señalado informe-. Y, asimismo, el perito contador informó, en relación a la ley 25.345, que ?[p]untualmente se ha verificado el cumplimiento en cuanto a la utilización de los medios de pago respecto a la

facturación de la empresa Agroservicio Rosario S.R.L? (sic) -ver respuesta b) del informe pericial antes mencionado-. Con lo que, evidentemente, en relación a Agroservicio Rosario SRL, Gexim SRL no efectuó los pagos de las operaciones en efectivo sino a través de los medios implementados por la denominada ley antievasión, aspecto que el recurrente no controvierte. En cuanto a la alegada falta de capacidad operativa de la proveedora, cabe aclarar que el apelante transcribe lo señalado en la resolución determinativa en punto a los contratos de arrendamiento celebrados por ésta. Y, además, cita los datos que surgen de las bases de la propia AFIP en relación a que, entre otros aspectos, la firma Agroservicio Rosario SRL no registra rodados, inmuebles ni maquinarias a su nombre, ni declara empleados en relación de dependencia. Empero, de las manifestaciones expuestas por los Sres. Corlli y Calcabrina, de las que dan cuenta los propios pasajes de la resolución determinativa invocados por el recurrente, se desprende que el primero celebró un acuerdo con Néstor Juan Rovaletti, mediante el cual le cedió el uso de la finca El Jaguel, de ochenta y cuatro hectáreas cultivables, haciéndose cargo el Sr. Rovaletti de la siembra de poroto negro. Mientras que el segundo, quien manifestó ser hijo del Sr. Iacopo Amadeo Calcabrina, señaló que conocía a Néstor J. Rovaletti, quien arrendó a su padre una porción de tierra de ciento cincuenta hectáreas destinada a la siembra de poroto. El Sr. Calcabrina manifestó, además, que tenía conocimiento que el Sr. Néstor J. Rovaletti no poseía maquinarias ni empleados, tercerizando siempre los servicios de siembra y cosecha -cfr. fs. 11 y 12 del principal; ver, asimismo las copias de los formularios F.8400/L, cuyas copias aportó la actora a fs. 94 y 95 de la Actuación Nro. 11127-4401-2011-.. Es decir que, ambos requeridos son contestes en afirmar que se arrendaron fincas al Sr. Rovaletti, socio gerente de Agroservicio Rosario SRL (ver fs. 41 de la Actuación Nro. 11127-4401-2011), a los efectos del cultivo y siembra de porotos. Por otra parte, del acta aludida más arriba (10 n° 0052885), surge que el Sr. Néstor Rovaletti brindó las siguientes respuestas a las preguntas formuladas por los funcionarios de la AFIP-DGI: - ?Preguntado: qué actividad comercial realiza la firma Agroservicio Rosario SRL?, Responde: Actividad agropecuaria, compra y venta de granos, como así también producción propia de porotos y garbanzos con arrendamiento de campos?.; - ?Preguntado: la firma Agroservicio Rosario SRL ha realizado operaciones comerciales con la firma Gexim SRL?. Responde que sí, que ha realizado ventas de porotos blancos (alubia) y negros, garbanzos, como así también prestación de servicios consistente en 'recibo' (control de calidad de granos realizado en el campo)?.; - ?Preguntado: la firma posee inmuebles rurales?. Responde: que no, que la producción de cereales realiza en campos arrendados?.; - ?Preguntado: posee los contratos de arrendamientos?. Responde: que sí, que arriendan dos campos distintos, comprometiéndose a aportar los contratos ....?. - ?Preguntado: posee la firma maquinarias y/o bienes de uso?. Responde: que no, que todo se terceriza?.; - ?Preguntado: la firma posee empleados en relación de dependencia?. Responde que no, que también se terceriza?.; - ?Preguntado: los servicios que la firma prestó a Gexim SRL, quien los realizaba?. Responde: que lo hace él personalmente?.; - ?Preguntado: cómo realizan la entrega de los bienes comercializados a la firma Gexim SRL?. Responde: que la firma Gexim SRL retira de Rosario de la Frontera con camiones los cereales, contratados por ellos?.; - ?Preguntado: la firma posee cuentas bancarias?. Responde que sí, que posee una cuenta corriente en pesos en el Banco Industrial Sucursal Salta?.; - ?Preguntado: cómo se realizan los pagos correspondientes a la comercialización de porotos y garbanzos y servicios a la firma Gexim SRL?. Responde: que la totalidad de los pagos realizados por la firma Gexim SRL a la firma Agroservicio Rosario SRL, corresponden a depósitos en cuenta bancaria de ésta.? (sic). Ello así, de las manifestaciones expuestas por los Sres. Corlli, Calcabrina y Rovaletti pueden extraerse explicaciones concordantes en punto a la forma de operar de Agroservicio Rosario SRL en cuanto al arrendamiento de campos a los efectos de la producción agropecuaria. Asimismo, de las respuestas brindadas por el Sr. Rovaletti (socio gerente de la firma proveedora) a los funcionarios de la AFIP en el acta más arriba citada -las que se encuentran parcialmente transcriptas-, se desprende que éste afirmó que la firma Agroservicio Rosario SRL había operado con la aquí actora, que dicha sociedad no era titular de bienes inmuebles ni poseía maquinaria propia, ni tampoco personal en relación de dependencia, y que a los efectos de la producción agropecuaria arrendaba los campos y tercerizaba los servicios (maquinarias y personal). Todo lo cual, sumado a las restantes consideraciones formuladas en el presente punto de este pronunciamiento, así como a la prueba documental y pericial aportada por la actora en la Actuación Nro. 11127-4401-2011, permiten arribar a la conclusión que el fisco no ha sustentado en debida forma la impugnación efectuada a los efectos de proceder al ajuste formulado en el impuesto al valor agregado. V.- Que el recurrente cita en su memorial tres fallos del Alto Tribunal. Sin embargo, más allá de las citas y de la transcripción de algunos de los considerandos de dos de los fallos citados, lo cierto es que no brinda argumento jurídico alguno para justificar la aplicación al caso de autos de los criterios allí expuestos. Es que, precisamente, no acredita que las circunstancias fácticas acaecidas en las causas invocadas como precedentes -es decir, las objeciones de la fiscalización, relacionadas necesariamente con la prueba recabada durante la inspección a los efectos de fundar los cargos, así como en la arrimada por la parte actora para desvirtuar estos últimos- sean sustancialmente análogas a las del presente caso, de modo de justificar la procedencia de su recurso y la revocación del fallo apelado. En cuanto a la doctrina del Alto Tribunal sentada en los autos 'Red Hotelera Iberoamericana?', cabe aclarar que ésta versa sobre el instituto de las salidas no documentadas en el impuesto a las ganancias (Fallos:

326: 2987). Del mismo modo, en la causa A. 916. XLVI. R.O. ?Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. -TF 20958-I c/ DGI, sentencia del 31 de julio de 2012, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió únicamente respecto de la aplicación de la figura prevista por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias. Asimismo, en la causa S.31. XLVII. R.O. ?Stop Car S.A. (TF 26.815-I) c/ DGI?, sentencia del 21 de agosto de 2015, el Máximo Tribunal hizo especial hincapié, a los efectos de confirmar el ajuste en el impuesto al valor agregado, en que el Tribunal Fiscal de la Nación omitió considerar las objeciones de la AFIP consistentes en que los servicios facturados por los proveedores cuestionados no se correspondían con las actividades declaradas en el padrón de contribuyentes (ver considerando 6º) y que la actora no había proporcionado información acerca de la forma de cancelación de las facturas emitidas por uno de los proveedores (considerando 7º), situaciones que distan de acontecer en la presente causa.

VI.- Que a esta altura, resulta oportuno recordar que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia del criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. Sobre este punto, se ha dicho que ?... la expresión de agravios es un acto de impugnación destinado específicamente a criticar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación parcial por el tribunal? (conf., Fenochietto-Arazi, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Concordado con el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires?, T.1, Astrea, Buenos Aires, 1993, pág. 939). Es que, ?criticar? es muy distinto a ?disentir?. La crítica debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación, tratando de demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. En cambio, disentir es meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia. En las presentes actuaciones, las manifestaciones expuestas por el apelante no alcanzan para rebatir las conclusiones arribadas por el Tribunal Fiscal de la Nación. Tampoco logran demostrar la existencia de error alguno en la sentencia, ni acreditar el supuesto de arbitrariedad invocada, importando las quejas enunciadas una mera discrepancia con lo decidido.

VII.- Que el Fisco Nacional se agravia, asimismo, de la imposición de las costas a su cargo. A juicio de este Tribunal, no existe mérito para apartarse del principio objetivo de la derrota, en tanto, en atención a que, conforme se desprende de los considerandos que anteceden, el ente recaudador no dio debido sustento al ajuste propiciado. Por lo tanto, debe confirmarse la distribución de las costas decidida en la instancia de origen. En consecuencia, el Tribunal RESUELVE: desestimar la apelación del Fisco Nacional y confirmar el fallo recurrido en lo que fue materia de agravios, con costas. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JOSE LUIS LOPEZ  
001851E

CASTIÑEIRA LUIS M. MARQUEZ MARÍA CLAUDIA CAPUTI