República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-40731441-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 26 de Abril de 2022

Referencia: Sentencia 37.821-I EL MOLINO S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Rubén Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 37.821-I caratulada: **“EL MOLINO S.R.L. s/recurso de apelación”.**

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 258/270vta. la actora interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 70/13 (DV RRCU) y 71/13 (DV RRCU) -ambas fechadas el día 14/06/2013- de la AFIP-DGI mediante las cuales se determinan las obligaciones tributarias relativas al Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas -períodos 12/12/2005 a 24/04/2009- e IVA -períodos fiscales 12/2005 a 11/2009- con más sus respectivos intereses resarcitorios. También, se aplican multas con sustento en los artículos 46 y 47 inc. b) de la Ley N° 11.683 en cada uno de los casos.

En primer lugar, plantea la prescripción de las facultades de verificación de la AFIP por toda obligación o diferencia que sea exigible en fecha anterior a diciembre de 2007, tanto en IVA como en Ganancias.

Puntualiza que el término de la prescripción aplicable en materia de tributos es el quinquenal previsto en el artículo 4027, inc. 3° del Código Civil. Mientras que a los efectos de determinar el “dies a quo”, debe aplicarse el artículo 3956 del mismo cuerpo legal.

Pone de relieve que la prescripción, ya sea materia tributaria o en cualquier otra materia, es un instituto del derecho común, que debe regularse conforme al artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional.

Rechaza la aplicación del artículo agregado a continuación del artículo 65 de la Ley 11.683 por ser -a su juicio- inconstitucional. Asimismo, interpreta que la vista debió notificarse antes de los 180 días corridos de producirse la prescripción, y agrega que la suspensión que opera corresponde a 120 días corridos.

Manifiesta que siempre tuvo la convicción que los productores observados tenían la capacidad operativa necesaria

para realizar las operaciones facturadas, ya que el Organismo Recaudador fue quien las habilitó en cada caso a tal efecto.

Entiende que resultan aplicables los artículos 2762 y 2767 del Código Civil, que establecen que el adquirente de buena fe de cosas muebles fungibles puede repeler la acción de reinvidicación, y no le es oponible la nulidad declarada en la etapa anterior de estos actos. Sobre este punto, explica que en el presente caso no hay sentencia judicial que haya declarado la nulidad de las operaciones realizadas con los productores observados, sino que sólo existe una resolución administrativa que les da de baja del registro de operadores de granos, con fecha posterior a las facturas impugnadas.

Considera que la Administración, mediante sus facultades de fiscalización era la que garantizaba la idoneidad de los ahora productores discutidos para vender el cereal o prestar los servicios controvertidos.

Aduce que la realización de la compra, la forma de pago mediante títulos de valor y la emisión de las facturas y demás comprobantes que le dan respaldo a cada operación, fueron emitidos de legal forma y se corresponden con la realidad fáctica.

De ello colige que se encuentra acreditada la real existencia de la compra, el impuesto discriminado y la generación del débito fiscal.

Plantea que los principios generales del derecho de los “actos propios” y de “nemo auditur propriam turpitudinem allegans” (nadie puede alegar su propia torpeza), impiden a la AFIP desconocer lo que autorizó, en ejercicio de sus deberes de fiscalización.

Argumenta que los motivos por los que se declara a los contribuyentes insolventes y sin capacidad operativa son ajenos a su responsabilidad.

Destaca que es improcedente la delegación del poder de policía fiscal, ya que no tiene la obligación de controlar si sus proveedores, conforme sus posiciones fiscales, tienen o no capacidad operativa para efectuar las operaciones.

Sostiene, con relación al ajuste en el IVA, que retuvo el 8% de ese tributo y depositó dicha retención en tiempo y forma. Por lo tanto, en caso de que se considere viable las impugnaciones desarrolladas, la determinación solo corresponde, en virtud de la teoría de las correcciones simétricas, por el 2,5% (10,5% - 8%) debiéndose compensar el resto.

Además, señala que las retenciones ingresadas deberían computarse como un gasto para obtener ganancias gravadas, y por lo tanto deducibles en el balance fiscal; compensación que, en virtud de la teoría de las correcciones simétricas, queda –según sus dichos- a cargo de la AFIP.

En este orden, considera que la falta de legitimación activa esbozada por el Fisco Nacional, sobre el concepto aludido precedentemente, violentan el principio de no contradicción y la normativa legal aplicable en torno a la simulación.

Respecto al Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas, afirma que no se dan los supuestos objetivos para que se configure el hecho imponible, ya que el gasto se realizó en base a la efectiva prestación de un servicio (transporte de cereal u oleaginosas), que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (adquisición de cereales cuya comercialización posterior fue gravada), y se haya

documentado en facturas emitidas –de acuerdo con las normas legales- por contribuyentes inscriptos en la actividad (transporte de cereales) no incluidos en la base APOC a la fecha del comprobante. En subsidio, opina que se encuentran configuradas las exenciones establecidas en el artículo 38 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En lo relativo a las sanciones impuestas, plantea la prescripción de toda facultad sancionatoria que exceda de cinco años contados en forma regresiva desde la recepción de la notificación de la resolución impugnada, reiterando los mismos argumentos introducidos con respecto a la prescripción del impuesto.

Dice que el Fisco Nacional debió acreditar debidamente la presencia de los elementos configurativos del ilícito tipificado por el artículo 46, específicamente en cuanto al aspecto subjetivo (dolo).

En subsidio, solicita se exima la multa por aplicación de la Instrucción General (DGI) 4/97, en atención al volumen fiscal de las operaciones realizadas durante los períodos verificados y la escasa significación económica del ajuste.

En otro orden de ideas, peticiona la repetición de lo abonado en concepto de Impuesto a las Ganancias, por aplicación del ajuste por inflación, solicitando se declare inaplicables, o en su caso, inconstitucionales las normas de los artículos 39 de la Ley 24.073, 4° de la Ley 25.561 y 5° del Decreto 214/02.

Cita jurisprudencia y doctrina que a su juicio apoyan sus argumentos.

Por último, ofrece prueba instrumental, pericial contable, informativa y pericial informática; hace reserva del caso federal y solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que a fs. 278/295 contesta los recursos la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirmen los actos apelados, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 312 se abre la causa a prueba; por medio de la PV-2022-21345200-APN-VOCIII#TFN se declaró cerrado el mismo y se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”; a través del IF-2022-21767707-APN-VOCII#TFN se ponen a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 462/464 el alegato del Fisco Nacional y a fs.460/460vta. el correspondiente a la recurrente. Finalmente, con el IF-2022-37896206-APN-VOCII#TFN pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que, en primer término, corresponde resolver si las acciones y poderes del Fisco para determinar tributos y aplicar sanciones se encuentran o no prescriptas.

Previo a ello, cabe aclarar respecto del planteo esgrimido por el apelante referido a la aplicación del artículo 4027, inciso 3° del Código Civil, que este Tribunal tiene dicho: *“Que la ley N° 11683 (t.o. vigente) contiene normas autónomas sobre los plazos de la prescripción, como así también las causales de suspensión o interrupción y la forma de computarlos, y dada la especificidad de dicha ley corresponde estar a lo allí establecido, no obstante que para los casos no previstos pueda recurrirse a los principios y conceptos contenidos en la legislación de fondo en tanto no se oponga o contradiga los preceptos o principios de la ley de procedimiento tributario y los motivos esbozados por el Fisco Nacional para sostener la suspensión del término de la prescripción bajo examen no se encuentran previstos en la ley de rito.”* (“Empresa Distribuidora de Electricidad de Salta s/recuso de apelación”, Sala D, sentencia de fecha 25/10/2012)

En este orden de ideas, se debe tener en cuenta que la ley de rito en su artículo 57 establece: *"Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen."*

De acuerdo a la norma mencionada, se desprende que el plazo de prescripción por las obligaciones tributaritas relacionadas con las Salidas No Documentadas, cuyos períodos comprenden desde 12/12/2005 hasta 24/04/2009, e IVA –períodos fiscales 12/05 a 11/09- comienzan a correr a partir del 01/01/2007 finalizando el 01/01/2013, teniendo en cuenta la suspensión con carácter general dispuesta por la Ley N° 26.476 por el término de un año (cfr. artículo 44).

Va de suyo, que en el caso de las Salidas No Documentadas la presentación y vencimiento para su ingreso –cfr. art. 2 de la RG 893/2000 (AFIP)- opera dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación; siendo en este caso el mes de 01/06, por lo que el plazo –al igual que el IVA- comienza a computarse también a partir del 01/01/2007.

En este contexto resulta aplicable el artículo agregado a continuación del 65 de la ley procedimental, que establece: *"Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificarán dentro de los ciento ochenta 180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción"*.

Ello es así, puesto que la vista fue notificada el día 29/08/2012, es decir, dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a producirse la prescripción de los impuestos reclamados.

Sobre la correcta hermenéutica a dispensar al citado artículo, esta Sala in re "Iglesias, Diego Manuel s/recurso de apelación" (sentencia de fecha 11/08/2016) dijo que: *"Para su interpretación preciso es recurrir al artículo 4 de la ley de rito que específicamente dispone "Para todos los términos establecidos en días en la presente ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos...". Resulta claro a mi juicio que el legislador tributario ha dispuesto como regla que los plazos establecidos en la ley 11.683 deberán ser contados por días hábiles administrativos. Esta es la situación que se evidencia en el precepto bajo estudio, al disponer, sin salvedad alguna, que a partir de los 120 días de notificada la vista de la ley 11.683 o de la iniciación del sumario (art. 70) se suspende el plazo prescripto. Ello, sin perjuicio de que pueda el mismo legislador (en virtud del poder que lo inviste) establecer que el término sea en días corridos, como precisamente aquí lo hace bien que en relación a la exigencia de que aquellos actos se notifiquen dentro de los 180 días "corridos" anteriores a la fecha en que se produzca correspondiente prescripción."*

Por tanto, no corresponde hacer lugar al planteo efectuado por la actora en este aspecto, con costas.

V.- Que, tal como quedaron planteados los hechos, la cuestión a resolver en autos radica en concluir, respecto de la caracterización como apócrifo de ciertos documentos emitidos por los proveedores RICARDO D. ORTIZ, MIGUEL ANGEL PAZ, GRINLAND SERVICIOS INTEGRALES S.R.L., MIGUEL ALBERTO NIEVA, EDUARDO ABEL CABRERA, JORGE MIGUEL CARRIZO, RAÚL ALFREDO IBAÑEZ, VICTOR HUGO DARUICH, FONTANE BIANCA S.R.L., ALBERTO BENIGNO NIEVA, YORI GASTÓN RAÚL, MONTERO RICARDO M., DELPRATO RICARDO JUAN, BERTI ADRIANA, CIAROCHI NÉLIDA NORMA, VIANO

Que, ante tal problemática, este Tribunal ha centrado su atención y análisis, en la actividad desplegada por el Fisco, en el convencimiento que a él le corresponde, en primer lugar, el control de la verificación. En otras palabras, el Fisco debe sustentar su pretensión impugnativa a través de elementos concretos y razonables, lo que le permite suponer el carácter apócrifo de las facturas. Frente a dicha situación, la cuestión fáctica queda desplazada al contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la existencia de los proveedores y de la facturación que supuestamente emitieran a su nombre.

A tal fin, corresponde analizar los elementos colectados y adjuntados en los antecedentes administrativos por el Fisco en la instancia administrativa que motivaron la impugnación de las operaciones (vide informe final de inspección de fs. 1237/1272 del Cuerpo Principal de Inspección-Continuación VI), para luego considerar las pruebas acompañadas por el contribuyente en autos, a saber:

RICARDO D. ORTIZ CUIT N° 24-24417798-0 (Fact. Fletes): a) actividades declaradas: "Servicio de Cosecha Mecánica" y "Servicio de Transporte de Mercadería a Granel"; b) está incluido en la Base eApoc –condición apócrifa- "Sin Capacidad Económica", luego de la verificación practicada en el año 2008; c) no pudo ser localizado en el domicilio fiscal sito en calle América N° 0 -4153 Alto Verde- Provincia de Tucumán. Se efectuaron consultas a los vecinos del lugar, en sedes de la Municipalidad de Alto Verde, y la delegación de la Policía de dicha localidad, manifestando en todos estos lugares desconocer al contribuyente. Se concurrió también al domicilio legal declarado en la localidad de Juan B. Alberdi –Provincia de Tucumán- obteniendo el mismo resultado. Ante esta circunstancia se intentó notificar la inspección mediante publicación en Boletín Oficial de la Provincia de Tucumán, sin lograr la localización del contribuyente; d) en el Impuesto al Valor Agregado presentó sus DDJJ correspondientes a los períodos 06/2007 a 08/2008, sin saldos a ingresar. Además se constató que no continuó efectuando las presentaciones de las declaraciones juradas del presente tributo; e) en el Impuesto a las Ganancias no efectuó las presentaciones de las declaraciones juradas respectivas; f) con respecto al R.N.S.S. – Empleador, no registra empleados para haber efectuado los fletes que facturó; g) en el Sistema de Percepción de Riesgo posee calificación de "Alto Riesgo"; h) se pudo constatar en los sistemas que no posee inmuebles urbanos, inmuebles rurales, maquinarias agrícolas ni rodados; i) respecto del análisis del circuito financiero, no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final al supuesto proveedor, ya que los valores se encontraban emitidos al portador y endosados por otras personas, sin que los endosos se vinculen con este sujeto.

PAZ MIGUEL ÁNGEL CUIT N° 24-24787830-7 (Fact. Fletes): a) actividades declaradas: "Cultivo de Caña de Azúcar", "Servicio de Transporte de Mercadería a granel" y "Fabricación de productos metálicos de tornería y/o matricería"; b) está incluido en la Base eApoc – condición apócrifo- "Sin Capacidad Económica", luego de la verificación practicada en el año 2008; c) el Sr. Paz Miguel Ángel reside en una casa de humildes condiciones, y ante Acta labrada por la fiscalización manifestó que: 1°) su actividad es realizar tareas de "changarín" y "vendedor ambulante"; 2°) no está inscripto en la AFIP-DGI; 3°) no opera con cuentas bancarias; 4°) no realiza actividad alguna relacionada con Caña de Azúcar; 5°) que hace aproximadamente seis años le entregó a una persona llamada Ricardo Acosta fotocopias de su D.N.I., con el propósito de que le gestione un Plan Trabajar; 6°) fue visitado hace cinco meses por personal de la AFIP Santa Fe a los efectos de verificar su participación en la comercialización de soja, a lo que respondió que nunca realizó actividad comercial; d) no pudo ser localizado el Sr. Ricardo Acosta; e) no posee automotores, maquinarías agrícolas, inmuebles rurales ni urbanos; f) presentó DDJJ de IVA con saldo cero, no registra pago ante la AFIP, ni tampoco como trabajador Autónomo; g) no actúa como Agente de Retención; h) no posee cuentas bancarias; i) respecto del análisis del circuito financiero no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final el pago al supuesto proveedor, ya que los valores se encontraban emitidos al portador y endosados por otras personas, sin que los endosos se vinculen con este sujeto.

GRINLAND SERVICIOS INTEGRALES SRL CUIT N° 30-70887755-3 (Fact. Fletes): a) actividades declaradas: “Servicios de limpieza de edificios”, “Servicios Agrícolas”, “Servicios de Transporte de Mercaderías”, “Servicios Empresariales” y “Servicios de contratista de mano de obra agrícola”; b) está incluido en la base eApoc -condición apócrifa- “Sin Capacidad Económica”, luego de la verificación practicada en el año 2009; c) los inspectores pertenecientes a Región Tucumán se constituyeron en el domicilio fiscal declarado por la firma y por los socios gerentes de la misma, no encontrando persona alguna en ambos domicilios. Se realizó visita ocular a los domicilios de los Socios Gerentes de la verificada, observando que las viviendas son de personas de bajos recursos económicos, y según manifestaciones verbales de vecinos el Sr. Medina Víctor Daniel desarrolla actividad de chofer de Auto Rural y el Sr. Orellana Horacio Martín realiza changas sin tener trabajo fijo; d) se constató en la base de datos del Organismo que la supuesta firma no posee inmuebles urbanos, rurales, aeronaves y embarcaciones, ni maquinarías agrícolas o rodados; e) del análisis del circuito financiero no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final el pago a la supuesta proveedora, ya que los valores se encontraban emitidos al portador y endosados por otras personas, sin que se vinculen con ella.

NIEVES MIGUEL ALBERTO CUIT N° 20-08292353-6 (Fact. Fletes): a) actividades declaradas: “Cultivo de Caña de Azúcar”, “Servicios de cosecha mecánica”, “Cultivo de Trigo” y “Cultivo de Soja”; b) está incluido en la Base e Apoc -condición apócrifo- “Sin Capacidad Económica”, luego de la verificación practicada en el año 2008; c) no se encuentra inscripto en la actividad por la que figura la facturación cuestionada “fletes”; d) no posee empleados en relación de dependencia y no registra inscripción en el Sistema; e) no posee rodados ni maquinarías agrícolas que le permitan realizar los supuestos fletes; f) visitadas las imprentas que surgen de las facturas, se observó que el Sr. Alberto Benigno Nieva, también incluido en la Base eApoc, sobrino del presente cuestionado, es quien encarga y retira las facturas del citado, como así también las de su esposa Ángela Norma Salicia, igualmente registrada en la base eApoc; g) en lo que hace al circuito financiero, no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final el pago del supuesto proveedor, ya que los valores se encontraban emitidos al portador y endosados por otras personas, sin que esos endosos se vinculen con este sujeto.

CABRERA EDUARDO ABEL CUIT N° 20-12558153-7 (Fact. Fletes): a) está incluido en la base eApoc -condición apócrifo- “Sin capacidad económica”, luego de la verificación en el año 2008; b) las actividades declaradas son “Venta al por menor de Art. Nuevos NCP”, “Servicio de Transporte urbano de carga NCP” y “Construcción Reforma y Reparación de edificios Residenciales”; c) no posee inscripción en el Régimen Empleador, ni registra personal en relación de dependencia; d) se encuentra calificado en categoría de Alto Riesgo; e) se constató que no posee inmuebles urbanos, rurales, aeronaves, embarcaciones ni maquinaría agrícola o rodados; f) en la verificación practicada se observó que se inscribió para realizar la actividad de “Servicio de Caña”, pero nunca desarrolló actividad comercial alguna, percibiendo ingresos de una pensión por fallecimiento de su esposa; g) no posee bienes afectados a las actividades económicas declaradas; ídem primer proveedor; h) en lo que atañe al circuito financiero, no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final el pago del supuesto proveedor, ya que los valores se encontraban emitidos al portador y endosados por otras personas, sin que esos endosos se vinculen con este sujeto.

CARRIZO JORGE MIGUEL CUIT N° 20-12449427-4 (Fact. Fletes): a) está incluido en la base eApoc -condición apócrifa- “Sin capacidad económica”, luego de la verificación practicada en el año 2007; b) las actividades declaradas son “Servicios Agrícolas”, “Servicio de Transporte de mercadería a granel”, “Venta al por mayor de cereales”, “Servicios empresariales” y “Cultivo de Caña de Azúcar”; c) no registra inscripción en el Régimen Empleador, no teniendo personal en relación de dependencia; d) la calificación en el Sistema del Fisco es de Alto Riesgo; e) se observó que no posee bienes registrables, ni empleados, o maquinaria agrícola para desarrollar las actividades declaradas.

IBAÑEZ RAÚL ALFREDO CUIT N° 20-22999698-4 (Fact. Fletes): a) está incluido en la base eApoc -condición apócrifa- “Sin capacidad económica-Denuncia Penal”, luego de la verificación practicada en el año 2007; b) las actividades declaradas son: Servicio/Oficio (Monotributo) y “Servicios de Transporte urbano de carga”; c) no posee inmuebles urbanos o rurales ni aeronaves, embarcaciones, rodados o maquinaría agrícola.

DARUICH VICTOR HUGO CUIT N° 20-12449996-9 (Fact. Fletes): a) está incluido en la base eApoc -condición apócrifa- “Sin Capacidad Económica”, luego de la verificación practicada en el año 2007; b) actividades declaradas: “Cultivo de Cereales excepto los Forrajeros y las semillas NCP” y “Oper. Interm. de Reses Matarifes”; c) no registra inscripción en el R.N.S.S.-Empleador; d) no posee inmuebles, bienes registrables tales como rodados, tractores y camiones suficientes para el desarrollo de las actividades declaradas, no siendo posible su localización en los domicilios fiscales ni alternativos. Asimismo, se requirió documentación relativa a sus actividades económicas sin obtenerse respuesta alguna; e) no se encuentra inscripto en la actividad de fletes que factura.

FONTANE BIANCA SRL CUIT N° 30-70835203-5 (Fact. Fletes): a) está incluida en la base eApoc –condición apócrifa- “Sin capacidad económica”, luego de la verificación practicada en el año 2008; b) actividades declaradas: “Cultivo de Caña de Azúcar”, “Servicios de Cosecha Mecánica”, Servicio de Transporte de Mercadería a Granel, “Servicios Agrícolas NCP” y “Construcción, Reforma y Reparaciones de redes”; c) no registra inscripción en el R.N.S.S.-Empleador; d) posee calificación alta en el Sistema de Riesgo; e) la firma no pudo ser localizada en su domicilio fiscal. Posteriormente se localizó al Sr. Mario F. Gervasi, quien inicialmente poseía el 95% de las cuotas sociales, transfiriéndolas al Sr. Gustavo Adolfo Arias. El Sr. Gervasi manifestó que la firma se constituyó con el objetivo del Cultivo de Cañas de Azúcar, sin haber llegado a operar hasta su desvinculación. Localizado el Sr. Gustavo Arias, se observó que el domicilio donde reside es de características humildes, y solicitada información acerca de su vinculación con la firma y las actividades desarrolladas, manifestó entre otras cosas que la comercialización y administración estaba a cargo del Cr. Víctor Amatucci. Visitado al mencionado profesional en su domicilio, manifestó que solamente intervino en los cambios de titularidad y domicilio de la firma, que no posee poder alguno para su representación; f) la firma no posee bienes a su nombre ni contratos de arrendamientos, no demostrando capacidad para desarrollar sus actividades.

NIEVA ALBERTO BENIGNO CUIT N° 20-13703975-4 (Fact. Fletes): a) está incluida en la base eApoc –condición apócrifa- “Sin Capacidad Económica”, luego de la verificación practicada en el año 2007; b) actividades declaradas: “Cultivo de Caña de Azúcar”, “Cultivo de Trigo”, “Cultivos no clasificados”, “Construcción, Reformar y Reparación de Obras de Infraestructuras del Transporte NCP”, “Fabricación de estructuras metálicas” y “Extracción de Productos Forestales”; c) R.N.S.S.-Empleador: no registra inscripción; d) no posee inmuebles urbanos o rurales, ni arrendamientos o contrataciones a terceros, no lográndose tampoco la localización del contribuyente en los domicilios fiscal y alternativo; e) en lo pertinente al circuito financiero, no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final el pago del supuesto proveedor, ya que los valores se encontraban emitidos al portador y endosados por otras personas, sin que esos endosos se vinculen con este sujeto.

YORI GASTÓN RAÚL CUIT N° 20-14896345-3 (Fact. Cereal): a) está incluido en la base eApoc –condición apócrifo- “Sin Capacidad Económica”, luego de la verificación practicada en el año 2009; b) actividades declaradas: “Cultivo de Sojas” y “Cultivo de Frutales no Clasificados”; c) se encuentra excluido del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, presentando la siguiente situación: 17/01/2005 al 14/12/2009 “Exclusión incorrecta conducta fiscal”. No volviendo a figurar como inscripto nuevamente; d) declara como actividad principal el “Cultivo de Soja”, realizando sus ventas mediante Form. 1116/B/C que fueron emitidos por los adquirentes de granos, lo que indica que la totalidad de las ventas efectuadas por el rubrado

corresponden a propia producción, la cual nunca fue justificada; e) en el período comprendido entre el 21/04/009 al 11/06/2009 solicitó 538 Cartas de Porte, con las cuales podía movilizar 16.140 toneladas de granos, necesitando la cantidad de 5.380 hectáreas como para poder desarrollar su producción, no surgiendo datos en el Organismo sobre inmuebles propios ni arrendados; f) para justificar la producción de los granos entregados, debería contar con inmuebles propios o arrendados en diecisiete (17) localidades, correspondientes a tres (3) provincias; g) no se encuentra inscripto en la O.N.C.C.A. como productor agropecuario; h) con relación al Impuesto al Valor Agregado, presentó las declaraciones juradas con saldo a favor del verificado; i) no practicó retenciones por el Impuesto a las Ganancias por la contratación de servicios (RG 830); j) no presentó declaraciones juradas al Régimen Nacional de Seguridad Social como empleador; k) se constató que no posee inmuebles rurales registrados, ni arrendados a su nombre. En cuanto a rodados figuran dos Pick-up año 1983 y 1978, ambas adquiridas en el año 2004 y vendidas en el año 2009, con un porcentaje de titularidad del 50%; l) respecto a la modalidad operativa del circuito físico de las operaciones, el control se enfocó en el relevamiento de la documentación puesta a disposición y se verificó: 1°) el lugar de procedencia del cereal corresponde a diferentes zonas tales como: General Cabrera, Concepción Tucumán y Córdoba, lo cual no concuerda con la realidad, debido a que el mismo no posee inmuebles rurales, ni inmuebles arrendados en dichas zonas; 2°) se solicitó mediante requerimiento la ubicación de los campos explotados por el Sr. Yori, recibiendo como respuesta por parte del contribuyente mediante multinota de fecha 14/11/2011: *"…que no lleva registro alguno de los Establecimientos Rurales, no estando obligado por normativa alguna."*. Por tal motivo no quedo demostrado el circuito físico –origen y destino- del cereal.

MONTERO RICARDO M. CUIT N° 20-18158434-4 (Fact. Cereal): a) se encuentra inscripto en las siguientes actividades: "Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y Chasinados frescos", "Cultivo de Soja", "Venta de Fiambres y Comidas" y "Cultivo de Sorgo granífero"; b) su domicilio fiscal corresponde a Luis Soto N° 451 –(3601) Misión Laishi- Formosa, y sus domicilios alternativos corresponden a Salta N° 1680 –Villa María- Córdoba; Misión Laishi N° 152 –Laishi- Formosa; Villa Gesell N° 72 –Villa Nueva- Córdoba; Bsta. Clara Asís Mza. 19 SP SDPT –Salta- Salta; y José Aguilera 2420 –Córdoba- Córdoba; c) el proveedor solicitó su inclusión al Registro como productor, habiendo declarado en el Padrón Único del Contribuyente actividades relacionadas con esta categoría, solicitando autorizaciones de Cartas de Porte en calidad de Productor, no registrando inscripción en la O.N.C.C.A. para poder comercializar granos que correspondan a producción; d) solicitó 150 Cartas de Porte que le permitirían movilizar 4.500 toneladas, las que fueron pedidas para respaldar la comercialización primaria de granos como "Productor". En tal sentido, necesitaría 1.500 ha. para poder desarrollar su producción, lo cual no guarda ningún tipo de relación con las 195 ha. informadas como arrendadas en la solicitud de inscripción en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, dentro de la localidad de Laihsi de la Provincia de Formosa; e) de las 2.659 toneladas de granos movilizadas (2.383 refieren a soja) las mismas se efectuaron en 6 localidades de la provincia de Córdoba y debería contar con inmuebles propios o arrendados o una combinación de estos, ubicados en dicha provincia; f) está incluido en la base eApoc –condición apócrifo- "Sin Capacidad Económica", luego de la verificación practicada en el año 2010; g) se encuentra excluido del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, presentando la siguiente situación: 25/08/2009 al 26/10/2009 "Exclusión incorrecta conducta fiscal". No volviendo a figurar como inscripto nuevamente; h) no registra haber practicado retenciones por arrendamientos rurales o servicios de terceros; i) no se encuentra inscripto como Empleador, ni registra empleados en relación de dependencia; j) no posee bienes registrados a su nombre tales como inmuebles rurales, rodados, o maquinarias; k) nunca efectuó pago alguno a la AFIP; l) se encuentra incluido en categoría de Alto Riesgo en el Sistema; ll) no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final el pago al supuesto proveedor, debido a que los valores fueron emitidos al portador y cobrados nuevamente por la firma emisora "El Molino SRL" ; m) respecto a la modalidad operativa del circuito físico de las operaciones se verificó que: 1°) el lugar de procedencia del cereal corresponde a diferentes zonas tales como: S.J. de la Dormida, Zona Rural Arrollo

Cabral y Pilar Córdoba, lo cual no concuerda con la realidad debido a que el mismo no posee inmuebles rurales propios, ni inmuebles arrendados en dichas zonas; 2°) además se solicitó mediante requerimiento la ubicación de los campos explotados por Montero Ricardo Marcelo, recibiendo como respuesta por parte del contribuyente mediante multinota de fecha 14/11/2011: *"…que no lleva registro alguno de los Establecimientos Rurales, no estando obligado por normativa alguna"*. Por tal motivo, no quedó demostrado el circuito físico –origen y destino- del cereal.

DELPRATO RICARDO JUAN CUIT N° 23-11004067-9 (Fact. Cereal): a) está incluido en la base eApoc -condición apócrifa- "Sin Capacidad Económica-Denuncia Penal", luego de la verificación realizada en el año 2011; b) se encuentra excluido del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, presentando la siguiente situación: 09/08/2007 a 15/03/2010 "Exclusión incorrecta conducta fiscal". No volviendo a figurar como inscripto nuevamente; c) actividades declaradas: "Producción de Leche de Ganado Bovino", "Servicio de Asesoramiento, Dirección y Gestión Empresarial", "Cultivo de soja" y "Servicio de Pulverización, Desinfección y Fumigación"; d) se encuentra incluido en categoría alta del sistema de percepción de Riesgos; e) la División Jurídica –Sección Penal Tributario- Dirección Regional Santa Fe informó que el proveedor ha sido sindicado como participe en la comisión del delito previsto en el art. 15 inc. c de la Ley 24.769 (asociación ilícita fiscal) en el marco de la causa: "Wolfel, Jorge Eduardo y otros p.ss.a. Infracción Ley 24.769" Expte. N° 21.667 que se tramita ante el Juzgado Federal N° 3 de la ciudad de Córdoba; f) desde el 14/09/2009 a 26/11/2009 solicitó 1.800 cartas de porte (con las que se podrían comercializar 54.000 toneladas de grano) y a partir del 27/11/2009, requirió 201 cartas de porte más. Lo señalado importa que ha pedido un total de 2.001 cartas de porte con las que se podrían comercializar 60.030 toneladas de grano, por lo que si se tiene en cuenta que dichas cartas de porte están destinadas a respaldar la comercialización primaria de granos, si se contara con un rinde promedio de 3 toneladas por hectárea, el contribuyente necesitaría 20.010 hectáreas para obtener esa producción; g) no registra maquinarias ni personal en relación de dependencia desde su alta, ni efectuó retenciones de ganancias por la cancelación de servicios contratados y arrendados; h) en otra fiscalización practicada por Región Córdoba, el proveedor manifestó que la actividad desarrollada era productor agropecuario y que poseía un total de 5.400 hectáreas afectadas a la explotación, sin contar con bienes de uso y maquinaria, ya que las tareas eran realizadas por terceros. Asimismo, aportó copia de los contratos de arrendamiento, sin exhibir los originales, constándose con posterioridad que los mismos eran apócrifos; i) no se encuentra inscripto en la O.N.C.C.A. y las ventas realizadas se encuentran respaldadas mediante formulario F1116/B o C, lo que indica que los granos comercializados corresponden a producción propia; j) según informe de División Investigación-Dirección Regional Santa Fe las entregas de granos efectuadas como cargador provienen de veintitrés (23) partidos correspondientes a un total de cinco (5) provincias, por lo que fue imposible que el origen de los mismos sea de este supuesto proveedor; k) no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final el pago al supuesto proveedor, dado que los valores fueron emitidos al portador y cobrados nuevamente por la firma emisora "El Molino SRL"; l) respecto de la modalidad operativa del circuito físico se verificó que: 1°) el lugar de procedencia del cereal corresponde a diferentes zonas tales como: Zona Rural Arrollo Algodón San Martín -Santa Fe-, Arrollo Cabral, S.J. de la Dormida y procedencias ilegibles, lo cual no concuerda con la realidad debido a que el mismo no posee inmuebles rurales propios, ni inmuebles arrendados en dichas zonas; 2°) además se solicitó mediante requerimiento la ubicación de los campos explotados por Delprato Ricardo Juan, recibiendo como respuesta mediante multinota de fecha 14/11/2011: *"…que no lleva registro alguno de los Establecimientos Rurales, no estando obligado por normativa alguna"*. Por tal motivo no quedó demostrado el circuito físico –origen y destino- del cereal.

BERTI ADRIANA CUIT N° 27-13752549-1 (Fact. Cereal): a) está incluida en la base de eApoc –condición apócrifo- "Sin Capacidad Económica", luego de la verificación practicada en el año 2010; b) se encuentra

excluida del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, presentando la siguiente situación: 09/01/2009 a 29/08/2011 “Exclusión incorrecta conducta fiscal”. No volviendo a figurar como inscripta nuevamente; c) no pudo ser localizada en ninguno de los domicilios declarados; d) se apersonó el apoderado y contador del proveedor Sr. Iglesias Víctor, manifestando entre otras respuestas que: 1°) la contribuyente explota alrededor de 9.000 hectáreas, distribuidas entre 4 o 5 campos ubicados en distintas provincias del país; 2°) que los campos explotados no son de propiedad de la contribuyente, sino que son arrendados; 3°) que no aportó los contratos de arrendamientos, debido a que los remitió al domicilio fiscal de la firma; 4°) que no actualizó el total de hectáreas explotadas en el RFOG; 5°) que la contribuyente no tiene maquinaria propia y que contrata los servicios con terceras personas; e) se constató que nunca presentó DDJJ del SUSS (empleados en relación de dependencia), ni de SICORE (retenciones efectuadas); f) la cantidad de cartas de porte autorizadas que registra la fiscalizada (200), permiten trasladar alrededor de 6.000 toneladas de cereal, constándose que la proveedora se inscribió en el RFOG en la categoría productor, informando que explota 660 hectáreas cuya propiedad pertenece a terceras personas, no siendo suficientes para lograr una producción cercana a las toneladas mencionadas; g) con motivo de la solicitud de inscripción en el RFOG informó un campo que iba a explotar, del cual se informó que: 1°) no pudo localizarse considerándose inexistente; 2°) que el Sr. Gallo, quien sería el titular de esa propiedad, posee el campo en cuestión en una localidad distinta a la informada, y no se lo pudo localizar; h) no posee maquinarias propias, y en consecuencia contrataría los servicios con terceras personas; i) como se señaló, no hay presentación de DDJJ SICORE por los servicios contratados, no cumpliendo con su rol de agente de retención; j) no posee automotores, propiedades, ni maquinarias a su nombre; k) en el sistema de riesgo del Fisco se encuentra calificada en alta categoría; l) no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final el pago al supuesto proveedor, ya que fueron emitidos al portador y cobrados nuevamente por la firma emisora “El Molino SRL”; ll) respecto a la modalidad operativa del circuito físico de las operaciones, se observó que: 1°) el lugar de procedencia del cereal corresponde a diferentes zonas tales como: Zona Rural Villa María, Est. Clucellas Santa fe, S.J. de la Dormida, Arrollo Algodón San Martín –Santa Fe-, Arrollo Cabral y “procedencias ilegibles” y/o “cartas de porte en blanco-solo consigna titular”, lo cual no concuerda con la realidad debido a que la misma no posee inmuebles rurales propios, ni inmuebles arrendados en dichas zonas; 2°) se solicitó mediante requerimiento la ubicación de los campos explotados por Berti Adriana, recibiendo por parte de la contribuyente mediante multinota de fecha 14/11/2011: *“…que no lleva registro alguno de los Establecimientos Rurales, no estando obligado por normativa alguna”*. Por ende, no se demostró el circuito físico –origen y destino- del cereal.

CIAROCHI NÉLIDA NORMA CUIT N° 23-04274384-4 (Fact. Cereal): a) actividades declaradas: “Cultivo de Soja” y “Cultivo de Arroz; b) está incluida en la base eApoc –condición apócrifo- “Sin Capacidad Económica”, con estado de baja por el período comprendido entre el 31/08/2009 a 11/12/2009, continuando con el mismo luego de “fiscalización terminada” desde el 12/12/2009 a la fecha; c) se encuentra excluida del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, presentado la situación –incluida 16/09/2002 a 04/10/2010- “Exclusión incorrecta por conducta fiscal”. No volviendo a figurar como inscripta nuevamente; d) ante la verificación practicada al proveedor, el Sr. Tomatis Carlos –hijo y apoderado de la fiscalizada- manifiesta que: 1°) desarrolla la actividad de productora agropecuario, específicamente cultivo de soja; 2°) trabaja un total aproximado de 6.000 hectáreas, incluidas en cuatro contratos de arrendamiento rurales ubicados en la zona rural de Camilo Aldao, Villa María, San Miguel de Tucumán y zona rural de Salta Capital; 3°) no posee herramientas y maquinarias propias, tercerizando los servicios de siembra, fumigación y trilla; 4°) con relación a la adquisición de cartas de porte, agrega que las mismas son adquiridas por su contador Iglesias Víctor (precisamente el mismo que en el proveedor anterior) que trabaja en Córdoba Capital, tramitándolas con la clave de la Sra. Ciarochi Nélida; 5°) no posee empleados en relación de dependencia; 6°) no comercializó cereal en calidad de comisionista; 7°) no posee planta de acopio; 8°) la fiscalizada es propietaria de 30 hectáreas; e) se verificó que no existen retenciones (pagos en dinero) o autoretenciones (pagos en especie) practicadas en ganancias por el

arrendamiento de inmuebles rurales; f) las entregas efectuadas como cargador provienen de un total de treinta (30) localidades correspondientes a un total de cuatro (4) provincias, es decir que debería ser propietaria o arrendar inmuebles rurales en las 30 localidades, lo cual no concuerda con los dichos de su hijo/apoderado en actuación realizada por la fiscalización, ni con la realidad de los hechos; g) teniendo en cuenta que se encuentra inscripta como productor se observó que: 1°) no registra empelados; 2°) no registra haber practicado retenciones por servicios de terceros, ni arrendamientos; 3°) no posee bienes suficientes registrados a su nombre (inmuebles, rodados y maquinarias) que le permiten producir la cantidad de granos entregados; h) no se demostró que los cheques hayan tenido como destino final el pago al supuesto proveedor, debido a que los valores emitidos no fueron presentados al cobro, según información obtenida de circularización bancaria; i) respecto al circuito físico de las operaciones se detectó que: 1°) el lugar de procedencia del cereal corresponde a diferentes zonas tales como: Zona Rural Villa María, Fighiera Santa Fe y "procedencias ilegibles", lo cual no condice con la realidad debido a que la misma solo posee 30 ha. propias, considerándose ficto el arrendamiento; 2°) se solicitó mediante requerimiento la ubicación de los campos explotados por Ciarochi Nélida Norma, recibiendo como respuesta por medio de multinota de fecha 14/11/2011: *"…que no lleva registro alguno de los Establecimientos Rurales, no estando obligado por normativa alguna"*. Como consecuencia, no quedó acreditado el circuito físico –origen y destino- del cereal.

VIANO ROBERTO CONSTANCIO CUIT N° 20-06548767-6 (Fact. Cereal): a) actividades declaradas: "Cultivo de Soja", "Cultivo de Cereales", "Cultivo de Cereales no clasificados", "Elaboración de Aceites, Grasas vegetales", "Cultivo de Arroz", "Venta al por mayor de Abonos, Fertilizantes y Plaguicidas", "Servicio de Cosechas Mecánicas", "Servicios de Contratistas de mano de obra agrícola"; b) incluido dentro de la Base e-Apoc con la leyenda "Sin capacidad económica", con estado de "baja" por el período comprendido entre el 31/07/2009 a 11/03/2010, y continuando con estado "fiscalización terminada" a partir del 28/04/2010 a la fecha; c) se encuentra excluido del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, presentando la siguiente situación: 15/01/2009 a 01/06/2009 y 29/06/2009 a 23/11/2009 con "Exclusión incorrecta conducta fiscal", volviendo a figurar como inscripto con fecha 12/03/2010 por medida cautelar interpuesta, y excluido nuevamente 04/10/2010 por incumplimiento a la RG 2300, no regularizando su situación hasta la actualidad; d) no posee inmuebles rurales y el que informa como arrendado en el aplicativo para ingresar en el Registro, solo se trata de 16 ha, siendo insuficientes para producir el volumen de granos que factura; e) de haber producido el grano entregado como cargador, debería ser propietario o arrendar aproximadamente 6.718 ha., lo cual no condice con la realidad y no se encuentra justificado; f) no registra retenciones practicadas RG 830 (pago en dinero) o autoretenciones (pago en especie) practicadas de ganancias RG 2118; g) en las DDJJ de IVA se observan significativa acumulación de saldos a favor del contribuyente; h) no posee personal en relación de dependencia; i) respecto al circuito físico de las operaciones se advierte que: 1°) el lugar de procedencia del cereal corresponde a diferentes zonas tales como: Zona Rural Villa María y Carta de Porte en Blanco -solo consigna titular y kilogramos (incompletas)-, lo cual no concuerda con la realidad debido a que el mismo no posee inmuebles rurales propios, ni inmuebles arrendados en dichas zonas.; 2°) se solicitó mediante requerimiento la ubicación de los campos explotados por Viano Roberto Constancio, recibiendo como respuesta por parte del contribuyente mediante multinota de fecha 14/11/2011 *"…que no lleva registro alguno de los Establecimientos Rurales, no estando obligado por normativa alguna"*. Por tal motivo, no quedó demostrado el circuito físico –origen y destino- del cereal.

AGRO FOX S.A. CUIT 30-70794048-0 (Fact. Cereal): a) está incluido en la Base e Apoc –condición apócrifo- "Sin Capacidad Económica", luego de la verificación practicada en el año 2008; b) se encuentra excluida del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres, presentando la siguiente situación: incluido 18/04/2006 a 09/06/2008 "Exclusión incorrecta conducta fiscal". No volviendo a figurar como inscripta

nuevamente; c) en la verificación practicada se observó que el domicilio fiscal remite a un depósito con una oficina que se encontraba cerrado, manifestando un vecino del lugar que el mismo se encontraba sin movimientos desde el año 2007 aproximadamente; d) ante los requerimientos cursados el Sr. Carlos Morales, presidente de la firma, presentó una multinota solicitando plazos para su cumplimiento pero luego no fue satisfecho, no lográndose tampoco localizar al mismo; e) actividades declaradas: "Cultivo de Soja", "Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas NCP", "Cultivo de Maíz", "Cultivo de Trigo", "Cultivo de Girasol", "Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas", "Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios"; f) registra clasificación de alto riesgo en el Sistema; g) se constató en las bases del fisco que no posee inmuebles urbanos, rurales, aeronaves y embarcaciones, maquinarías agrícolas, ni rodados; h) no aportó cartas de porte donde se visualice la realidad del circuito físico de la operación; i) en virtud de lo volcado en los puntos precedentes se concluye que el proveedor cuestionado nunca realizo las operaciones declaradas con la rubrada y que carece de capacidad económica/financiera y operativa para realizar tales operaciones.

En lo atinente a los proveedores que facturaron los fletes, la fiscalización requirió información a El Molino SRL sobre los encargados de la contratación de los fletes y detalle de los vehículos utilizados para la realización de los mismos, indicando marca y número de patente (camiones y acoplados) y detalle de documentación que acredite fehacientemente la efectiva prestación del servicio facturado. La actora mediante multinota de fecha 14/11/2001 contesta que *"…atento a la antigüedad de las operaciones de la Empresa resulta imposible recordar puntualmente si existieron los contactos comerciales y/o encargados en cada una de las operaciones que se trata, y en su caso cuales fueron… adjuntamos listados de comprobantes de los viajes realizados, poniendo a disposición las cartas de porte en el domicilio de la empresa…"*. Analizadas las mismas, se detectó que los sujetos no se corresponden con los transportistas que se informan en las Cartas de Porte emitidas por el traslado de granos.

Sobre dichos conceptos la inspección consideró que, al carecer la documentación aportada de aptitud para individualizar a su verdadero beneficiario -al tratarse de facturación apócrifa- quedan configurados tales gastos como "salidas no documentadas".

En cuanto al Impuesto a las Ganancias, los gastos por los servicios facturados se presumieron como necesarios para mantener, obtener y conservar la ganancia gravada, y por ende computables en los balances impositivos.

Por otra parte, cabe remarcar que los créditos fiscales facturados, en la totalidad de los casos, fueron impugnados y ajustados en la correspondiente resolución aquí apelada.

VI.- Que ello sentado, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio obrante en los presentes autos.

Que del resultado del informe contable obrante a fs. 334/418vta., no surge elemento alguno que refute la tesis fiscal en cuanto a la inexistencia de las operaciones impugnadas. En efecto, los peritos solo dejan constancia de los datos asentados en la contabilidad, las fechas en que fueron incluidos los proveedores en la base Apoc, el circuito administrativo de las operaciones, el cumplimiento de las formalidades de la documentación interviniente, los pagos efectuados, y el computo del ajuste proyectado como costo en las declaraciones del Impuesto a las Ganancias; hechos estos que no se condicen con el tema de fondo ventilado en autos, pues aquí no se discute la existencia material de los bienes facturados, sino que los mismos –como ya se mencionó- hayan sido facturados por las personas consignadas en los documentos que la respaldan, circunstancia ésta que echa por tierra lo que se pretende probar a través de este informe.

VII.- Que, una vez realizada la descripción de los hechos, cabe señalar que la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa "Barreré y Asociados Soc. De Hecho" de fecha 24/06/05, ha sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el impuesto se encuentra discriminado.

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

En este marco es necesario destacar -como lo sostuve en mi voto correspondiente a la causa caratulada: **“ARRE BEEF S.A. s/recurso de apelación”** de fecha 21/9/2018- que la mera existencia de facturas en legal forma no habilita, sin más, el cómputo del crédito fiscal. Con sólo observar el texto del artículo 12 de la ley de IVA se puede apreciar la evidente intención del legislador de resguardar la determinación final del gravamen imponiendo una serie de requisitos y condiciones para que el crédito fiscal pueda ser computado como tal por el contribuyente. Así encontramos que, entre el propio artículo 12 y otras normas complementarias, dicho cómputo está sujeto a: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago; h) que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

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

Esta modificación legal data de 1990 y recepta los argumentos de los Dictámenes 35/84 y 22/85 – DATJ- que cuestionaban que la simple emisión de una factura, aunque cumpliera con los requisitos legales, pudiera acordar válidamente un crédito fiscal al comprador.

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

Que en este marco, el requisito para la computabilidad del crédito fiscal, basado en la “generación del débito fiscal” o “perfeccionamiento del hecho imponible” en cabeza del vendedor, locador, importador o prestador, como reza el último párrafo del artículo 12 de la Ley de IVA, no supone la posible declaración y pago por parte de éste del gravamen sino que tamiza por el artículo 6, en tanto se trate de venta de bienes o de locación o prestación sobre bienes, y requiere que medie la efectiva existencia de los mismos y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

Que en casos como el presente –proveedores considerados apócrifos- y de conformidad con lo expresado precedentemente, es preciso tener en claro que ante la aparición de un comprobante de gasto falso el Ente Fiscal se encuentra habilitado para impugnar la erogación, justamente porque no refleja el verdadero concepto de la

salida. De tal forma, el contribuyente inspeccionado se verá impedido de computar el crédito fiscal proveniente de dicha compra en el impuesto al valor agregado.

En estas circunstancias 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 conocerlas o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial que se conjugan con otras anomalías propias de operaciones falsas y que han sido suficientemente detalladas en el informe final de inspección y apoyadas en una consistente tarea de fiscalización.

Que, 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 o con saldos a pagar exiguos, circunstancias estas, que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno.

Pero 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 (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, acreditación de medios de pago fehacientes, sujetos encargados de la cobranza, etc.) tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés (cfr. doctrina jurisprudencial emergente de TFN - Sala A - "Molla, Pedro José" - 17/3/2002, en idéntico sentido esta Sala - "in re" "Vialbo Construcciones SA" - 2/12/2002).

Además, cabe añadir que en el examen de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que el proveedor figurase o no en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes (conf. esta Sala en las causas “Feliciano Pazos S.A. (TF 32.915-I) c/ DGI”, del 14-11-18; “Megamodel S.A. (TF 37.594-I) c/ DGI”, del 18-12-18 y “Goldsonic S.A. (TF 39.442-I) c/ DGI”, del 26-12-18), pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

También es preciso mencionar que el análisis del Fisco Nacional, efectuado sobre los proveedores impugnados, se basó en una profunda investigación que se requiere para el caso, tal como lo propone el “Protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas” – Resolución (PGN) Nº 149/2009 que si bien no es una pauta de seguimiento obligatorio para el ente fiscal, otorga una mayor rigurosidad y sustento a la investigación y consecuente conclusión.

Que vale aclarar que no es vital la oportuna aprobación por parte de la AFIP o de otros organismos estatales para que dichos sujetos, proveedores, se encuentren habilitados o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación, todo lo cual podrá hacer final y eventualmente reprochable y sancionable el incumplimiento de deberes de los funcionarios actuantes. En este estadio de la controversia y a la luz de aquello que consta en el expediente, lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación desde el punto de vista económico dado que el hecho imponible en crisis, que pudo haber dado lugar al cómputo de créditos fiscales y gastos, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

En consecuencia, voto por confirmar la Resolución 70/13 que se impugna por entender que las facturas que documentan dicho concepto son apócrifas, sin que la interesada haya probado la real existencia de la operación en el plano de los hechos, determinando la obligación de la contribuyente frente al IVA.

VIII.- Que en relación al Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas-, conforme a lo dispuesto por el art. 37 de la ley de ganancias (t.o. en l997 y sus modif.) sobre los gastos impugnados que no contaban con los comprobantes correspondientes que avalaran las operaciones, ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/DGI" del 26.08.2003 que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación, resultando aplicable lo establecido en el artículo 37 del tributo, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario.

Que los hechos probados en la causa, llevan a concluir que el criterio fiscal se ajusta a derecho en cuanto a que los pagos efectuados a los proveedores cuestionados carecen de documentación válida, ya que la fiscalización a través de las tareas de investigación no pudo identificar e individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones; por ello corresponde confirmar la Resolución 71/13 mediante la cual se le aplica a los gastos impugnados la alícuota establecida en el art. 37 de la ley de ganancias (texto mencionado), en concepto de salidas no documentadas.

IX.- Que en relación a la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado, debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que, en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del artículo 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude al inciso b) del artículo 47 citado que establece

"…

b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;

…"

Que el inciso b) requiere de una “grave” incidencia sobre la determinación misma. Si bien esta presunción se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe “gravedad” y es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso de facturas apócrifas, el sólo hecho de haberse demostrado la inexistencia del proveedor, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

En esta inteligencia, no corresponde hacer lugar a la aplicación de la Instrucción General (DGI) 4/1997, pues la exención procede sólo cuando las diferencias de impuesto entre lo reclamado por el Fisco y lo declarado por el contribuyente no alcanzan el 20%, lo que faculta a los jueces administrativos a la no aplicación de multas, **siempre y cuando no corresponda el artículo 46** (el destacado me pertenece).

X.- Que en lo que toca a la multa sobre el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas, nuestro Más Alto Tribunal ha dicho in re “Radio Emisora Cultural S.A. (TF 15144-I) c/Dirección General Impositiva”, lo siguiente: *"En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"* (Fallos: 275:83, considerando 6).

“Que, como resulta del mencionado precedente, en el caso se trata de la imposición de un tributo, lo cual desvirtúa la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias, pues la condonación establecida por el artículo 1 del decreto 493/1995 no alcanza a las obligaciones de tal naturaleza, sino a sus intereses y a las multas y demás sanciones, en las condiciones establecidas por ese régimen.”

“Que, en efecto, el derecho que pretende hacer valer el organismo estatal -sin perjuicio de la multa prevista por el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1978)- se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación (artículo 37 citado), y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita.”

“Que esta conclusión se encuentra abonada por la circunstancia de que la ley establece que no resulta exigible esa obligación cuando se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes (artículo 38, inciso a]), en cuyo caso la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente (artículo 52 del reglamento de aquélla) ni cuando se presuma que aquéllos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario (inciso b] del citado artículo 38). Con referencia a este último supuesto el reglamento prescribe -además de que no corresponde el pago del impuesto por la salida no documentada- que tales erogaciones "podrán ser descontadas en el balance fiscal", siempre que las circunstancias del caso evidencien que ellas hayan sido destinadas al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (artículo 52 citado).”

“Que las previsiones legales y reglamentarias a las que se hizo referencia carecerían de sentido si la obligación de pago establecida por el artículo 37 tuviese por objeto penalizar la conducta de quien ha efectuado pagos y no contase con la pertinente constancia documental de su realización pues, en tal caso, no habría motivo para que se contemplasen las circunstancias antes mencionadas para excluir la aplicación de ese gravamen.”

Sobre estas bases, la cuestión a dilucidar se circunscribe a determinar si la conducta imputada correspondiente a salidas no documentadas realizadas durante el 12/12/2005 y hasta el 24/04/2009 inclusive, quedan subsumidas dentro de las previsiones del artículo 46 de la Ley 11.683.

Que previo a todo análisis procede describir el marco normativo del hecho controvertido en autos a fin de expedirse sobre la conducta endilgada a la aquí apelante.

En primer término, el artículo 15 de la ley 11.683, dice en su primer párrafo: *"Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39,45 y 46 de la ley."*

Que en nuestro ordenamiento legal la declaración jurada se instituye como un elemento primordial de la relación jurídico/tributaria entre el administrado obligado y la administración fiscal ya que este sistema descansa en la determinación espontánea de la materia imponible y la consiguiente cuantificación del tributo por parte del contribuyente o responsable.

Siguiendo a Jarach – Curso de Derecho Tributario; Ed. Cima - es un acto que manifiesta el saber, el conocimiento y la voluntad de cumplir y no se trata de un acto con eficacia definitoria respecto de la obligación sustancial, ya que, por excepción, el fisco tiene la obligación de controvertirla si la considera impugnable, ese "saber" y "conocimiento" estaría manifestando un "contenido" de la declaración jurada en el cual los responsables declaran su interpretación de las normas impositivas materiales, aplicándolas a la situación comprendida en el ámbito de influencia del gravamen.

El citado autor menciona que *"[e]l contribuyente u otro sujeto obligado a declarar, interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y, finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados"* ("Finanzas Públicas y Derecho Tributario" Tercera Edición Editorial Abeledo Perrot 1996, págs. 426 y 428, de Dino Jarach).

Asimismo, Giuliani Fonrouge dice que: *"…el art. 11 de la ley 11.683 t.o. 1998, la determinación y percepción de los impuestos regidos por ella, "se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables", obligación que puede hacerse extensiva a los terceros que intervengan en operaciones afectadas por tributos, según criterio discrecional de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Los formularios respectivos se ajustarán a las formas extrínsecas establecidas en el art. 21 de la reglamentación -actual art. 28-, especificando detalladamente todos los elementos relacionados con la materia imponible (incluyendo deducciones, exenciones, rebajas, etc.), y consignar, finalmente, la alícuota o alícuotas aplicables y el monto a pagar resultante, para todo lo cual generalmente debe recurrir al asesoramiento técnico privado, en razón de su complejidad..."*

Agrega que es imposible *"sostener que la declaración del art. 11 de la ley 11.683 constituye simple "aplicación" del impuesto, porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso intelectivo y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación"* ("Derecho Financiero" Volumen I 7ma. Edición Editorial Depalma 2001, págs. 547 y 548, de Carlos M. Giuliani Fonrouge).

Así, la declaración jurada asume tal status y trascendencia que su sola presentación, voluntaria, espontánea o a requerimiento le impone a la misma una cualidad de estabilidad cuyos efectos y consecuencias son referidos en el artículo 13 de la ley 11.683, comprometiendo la responsabilidad de los presentantes por los datos allí consignados.

Pero además de su "contenido" una declaración jurada requiere de una forma extrínseca tal que haga que cumpla con la finalidad asignada, esto es que no solo lo parezca, sino que lo sea. Para ello, esa declaración del

responsable debe ir acompañada de un “juramento” que asegure la veracidad de la misma ante la autoridad administrativa. Esto hace que el contenido de la declaración sea tomado como cierto hasta que se demuestre lo contrario.

Nuestro ordenamiento ya no sigue la fórmula de la declaración jurada, aunque persista en la denominación, sino que el artículo 28 del reglamento de la ley procedimental consigna en su segundo párrafo que “En todos los casos contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad.”

Que corresponde analizar entonces si el formulario mediante el cual se liquida el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas cumple los requisitos de acto jurídico, contenido y forma extrínseca que lo convierta en una declaración jurada con los efectos que la misma conlleva.

Oportunamente la AFIP dictó la RG 893 estableciendo en su artículo 1º, cómo deberá efectuarse la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias que recae sobre las erogaciones que carezcan de documentación.

Allí establece un plazo – 15 días hábiles de producirse la erogación o salida no documentada – y formas – elementos que, según el tipo de sujeto que deba efectuar el ingreso en la institución bancaria, se especifican.

Así, a fin de efectuar el pago correspondiente, los responsables deberán concurrir con los elementos entregados por la misma Administración y que son volantes de pago que la propia resolución reglamentaria, en Nota Aclaratoria 2, consigna que “El mencionado volante de pago será considerado como formulario de información para el banco correspondiente, no resultando comprobante de pago. El sistema emitirá un tique que acreditará la cancelación respectiva.” los cuales fueron reemplazados por el volante electrónico de pagos – VEP - de acuerdo a la RG 1778/04.

No se observa que los Volantes Electrónicos de Pago, como los formularios establecidos por la RG 893/00 -cfr. artículo 1° Nota Aclaratoria-, contengan la fórmula por la cual el declarante afirma haber confeccionado las declaraciones juradas sin omitir ni falsear dato alguno y ser una fiel expresión de la verdad (cfr. art. 28 2do. párrafo Decreto Reglamentario Ley 11683).

Además, y a mayor abundamiento, cabe destacar que el Volante Electrónico de Pago (VEP) no es objeto de impugnación por parte del organismo fiscal a través del procedimiento previsto por el artículo 17 de la ley de rito, y además posee una serie de características que no se condicen con una declaración jurada, a saber:

1°) El referido volante tiene una validez de treinta (30) días corridos contados a partir del día siguiente al de su generación, a los fines de la respectiva cancelación, excepto que por las particularidades de la obligación a cancelar se determine un plazo diferente (cfr. art. 3° 2do. párrafo de la RG 1778/04).

2°) El “Nuevo VEP” es considerado como un simple medio de pago a los efectos de cancelar las obligaciones tributarias (cfr. arts. 2° -punto 2- y 4° de la RG 1778/04).

3°) La RG 1778/04 en su artículo 8° diferencia las obligaciones de pago -que deben seguir los procedimientos relacionados con el VEP- de las presentaciones de las declaraciones juradas, las cuales se efectúan a través del “Régimen especial de presentación de declaraciones juradas mediante transferencia electrónica de datos” establecido por la RG 1345/02. Éste último hecho demuestra sin dudas el carácter de medio extintivo de la obligación asignado al volante de pago.

Es decir que en ningún momento ese volante de pago, sólo informativo para la institución bancaria y mucho menos el tique de pago o VEP, adquieren las características de una declaración jurada en los términos de nuestra legislación y según se reseña en el Considerando anterior.

Que la Administración haya resuelto normas respecto del plazo y la forma de ingreso resulta a todas luces insuficiente para transformar a ese volante, tique o VEP en una declaración jurada.

Que, en virtud de lo reseñado, volviendo al análisis del artículo 15 de la ley 11.683, nos queda colegir que el mismo crea una ficción legal al otorgarle el carácter de declaración jurada, a las boletas de depósito y comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable y con datos que el mismo aporte.

En tal sentido se ha dicho que la ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud del cual se atribuye, a determinados supuestos de hecho ciertos efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real; la ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real (Pérez de Ayala citado por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey; Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario; Ed. Depalma)

Resulta dificultoso arribar a una definición de verdad o de ficción como conceptos antitéticos ya que podemos encontrar innumerables discrepancias en la concepción filosófica de una y otra. Sin embargo, a fuerza de introducir estos conceptos al caso, vale decir que si la verdad es lo que el hombre cree que son las cosas, en general una correspondencia de sus creencias y los hechos que interpreta, la ficción encuadra en el ámbito de lo irreal, de la imaginación, de lo improbable.

A comienzos del siglo XX el filósofo alemán Hans Vaihinger, (Die philosophie des Als Ob, La filosofía del "como sí", 1911) propone que, si las hipótesis necesitan de una verificación, las ficciones son invenciones que sólo reclaman una justificación. Y esta justificación es su utilidad. No hay aquí, por lo tanto, demandas de la realidad. Este abanico de las ficciones resulta amplio y aplicable al campo de las ciencias humanas, la física, el derecho y otros, cubriendo conceptos artificiales, abstractos, utopías, paradigmas, etc.

Así las cosas, en buena técnica legislativa, toda ficción legal debería ir acompañada de, o basada en, un proceso de inducción lógica del legislador, que le sirviera de fundamento. Lo contrario conduce a que la ficción legal, además de servirse de la técnica del como si, se fundamente en el argumento del porque sí, arbitrario. Esto no es razonable, ya que la ficción tiene siempre unos costes posibles de infracción del principio de capacidad económica, y sólo debe utilizarse cuando esté justificada, precisamente por ese proceso de inducción lógica que conduce al legislador a plasmarla en la ley (cfr. Dr. Pérez de Ayala cita efectuada por el Dr. Enrique Giménez Reyna R. en "Una visión española de la utilización de las presunciones y ficciones en Derecho Tributario", Revista de Tributación N°11, año 2008, de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, páginas 72 y 73).

En síntesis, la ficción es un esfuerzo del legislador en pos de alcanzar determinadas manifestaciones ocultas o disimuladas de capacidad contributiva, de integrar y proteger la renta fiscal o, como en el caso, de aplicar sanciones, caracterizando como cierto algo que, a todas luces, es falso.

Que en el caso de autos este tipo de ficciones, al decir de Pérez Ayala, violentan y alteran la naturaleza real de la declaración jurada, y principalmente cuando contiene la aplicación de una infracción cuyos principios son de carácter penal.

Finalmente, pese a no ser una declaración jurada en origen y de no haberse convertido en una declaración jurada a partir de la RG 893, el legislador decidió que, a determinados efectos, sea una declaración jurada y así, siguiendo

a Vaihinger, la justificación de esta ficción sería su utilidad para alcanzar una manifestación oculta de capacidad contributiva y sancionar ciertas conductas antijurídicas.

Que no siendo entonces el volante de pago una declaración jurada propiamente dicha, pero habiéndosele asignado por ley tal entidad, resta analizar qué tipo de sanciones podrían corresponder aplicar ante un incumplimiento.

Si desagregamos el texto del primer párrafo del artículo 15 encontramos

1°) Que tienen el carácter de declaración jurada las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable y con datos que él mismo aporte

A mi entender, resulta claro que en el caso estudiado la confección del volante de pago no significa, ni puede interpretarse, como una valoración de determinados hechos económicos contenidos en la norma que efectúa el obligado a fin de determinar el quantum de su deuda tributaria (según Jarach). Por el contrario, la obligación de ingresar este tributo -salidas no documentadas- se origina a partir y como consecuencia de la realización de gastos carentes de documentación o con documentación observada, que fueran impugnados por el Fisco Nacional en el marco de una fiscalización, por lo que los datos volcados en los medios empleados para su ingreso son proporcionados por el propio Organismo Fiscal incumpliendo así una de las condiciones del artículo 15 -esto es, datos aportados por el propio contribuyente-, ya que supone el artículo en crisis que el responsable del ingreso es quien confecciona el instrumento de pago, a su leal saber y entender y de acuerdo a su interpretación de la norma .

2°) Que la conducta antijurídica que propia y específicamente se asigna en este artículo a las boletas de depósito y comunicaciones de pago es la omisión, error o falsedad que en dichos instrumentos se comprueben.

Partiendo del presupuesto legal de que los instrumentos de pago son confeccionados por el responsable y con los datos que él mismo aporta, la norma sanciona cualquier omisión, error o falsedad en los datos que el propio responsable vuelca en su gestación.

Claramente no sanciona la “omisión” genérica, es decir cualquier tipo de omisión como podría ser la falta de presentación de boletas de depósito o comunicaciones de pago, sino que sólo castiga la omisión de datos en la elaboración del instrumento.

3°) Que, entonces, la remisión a los artículos 39, 45 y 46 de la misma ley es a los efectos de sancionar la comisión del ilícito mencionado anteriormente y no cualquier otro tipo de ilícito.

Si el artículo 15 pretendiera otorgar el carácter de declaración jurada a esos instrumentos y asignarles, a todos los efectos dicha calidad, no era necesario introducir un tipo comisivo especial. Con sólo decir que tienen ese carácter serían de plena aplicación las sanciones dispuestas en los artículos 38, 39, 45 y 46 de la ley 11.683.

Sin embargo el legislador decide dejar de lado, por ejemplo, la sanción dispuesta por el artículo 38 -“*Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa…*”- y decide no aplicar esta sanción al presupuesto del artículo 15 porque el tipo del 38 no participa de la naturaleza del ilícito allí tipificado. Claramente, la omisión de presentar una boleta de depósito o comunicación de pago al vencimiento del plazo para hacerlo no es aquello que la norma ficcionada del artículo 15 ha pretendido abarcar.

No puede escapar al análisis la regulación dispuesta en el artículo 55 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias, el cual expresa en su tercer párrafo: “En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior”.

Esto también da la pauta que, hasta tanto no se formalice la impugnación de los comprobantes y la valoración de la Administración respecto de si hubieran resultado ganancia imponible en manos del beneficiario, el imputado no podría tener certeza acerca de la obligación de abonar el impuesto por la salida y así mal podría hablarse de “omisión” de ingreso oportuno.

Y el artículo 46, que pretenden aplicarse, requiere que esa declaración jurada sea engañosa o que, en la misma, se haya producido una ocultación maliciosa.

Que si la condición antijurídica prevista en el artículo 15 es la omisión, error o falsedad en la elaboración del instrumento y sí ese instrumento/declaración jurada es confeccionado según requiere el propio fisco a partir de su impugnación, entiendo que no puede haber ningún tipo de engaño u ocultación maliciosa en el propio instrumento/declaración jurada que detone la aplicación de la sanción prevista en el artículo 46.

Que, en este entendimiento, no deviene aplicable el antecedente jurisprudencial recaído en la causa “D`Ingianti, Rosario Vicente” (C.S.J.N. del 12/10/2010) donde particularmente se analiza la existencia o no de las formalidades que reglamenta la RG 893 y que complementarían la caracterización de una declaración jurada.

Que por lo antedicho y ante la ausencia del elemento objetivo se revoca la multa impuesta por salidas no documentadas.

XI.- Que, en torno a los intereses resarcitorios, el art. 37 de la ley 11.683 dispone que “*La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”*.

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

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

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

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

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

b) Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dictámenes DATJ de la DGI 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re "IKA-Renault SAICyF" del 25/02/1982, "...El artículo 42 de la ley 11683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado artículo 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del artículo 509 del Código Civil (artículo 1732 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora - intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable" (artículo 1730 del nuevo Código en el marco de "la función resarcitoria" Sección 3°, Título V del Libro Tercero). En el mismo sentido Vendomé SRL, CNFCA Sala III, 9/10/79 y ESSO SAPA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

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

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

XII.- Que, en referencia al planteo consistente en el cómputo de las retenciones de IVA efectuadas sobre las operaciones cuestionadas a través de la llamada "teoría de las correcciones simétricas", debe ser rechazada a la luz del criterio sentado por el cimero tribunal en la causa "Compañía Argentina de Granos SA c/AFIP (DGI) s/contencioso administrativo – varios" (sentencia de fecha 11/03/2021). Allí se expresó que *"…en lo atinente al doble perjuicio que el rechazo de la demanda le ocasionaría con motivo de la imposibilidad de computar "el crédito fiscal de operaciones que había perfeccionado con productores debidamente registrados" y del impedimento para "recuperar las retenciones del gravamen que ingresó por esas operaciones anuladas". Asimismo, cabe rechazar el argumento atinente a que las retenciones ingresadas por la empresa resultarían incausadas por no corresponder a operaciones de venta que hayan generado el correspondiente crédito fiscal, toda vez que, como quedó comprobado en autos, el ajuste fiscal no se fundó en la declaración de inexistencia de las operaciones sino en la impugnación del cómputo del crédito fiscal originado en ellas (fs. 6/6 vta.). 16) Por último, cabe aclarar que la solución que aquí se adopta se compadece con la normativa legal vigente y con los hechos comprobados en la causa, de manera que una solución contraria que hiciese lugar a la demanda de repetición significaría un enriquecimiento sin causa de la empresa aquí actora pues incrementaría su patrimonio en la medida de las sumas retenidas en concepto de IVA que gravaron efectivamente las transferencias onerosas de cereales a CAGSA, y cuya titularidad pertenece a los proveedores a quienes en definitiva corresponda adjudicar las respectivas ventas, se trate de los productores fictos o de los ocultos, según la tesis fiscal. Por tal motivo, carece de sustento el planteo de la actora dirigido a señalar que el eventual rechazo de su pretensión pueda conducir a una injusta falta de aprovechamiento del IVA retenido e ingresado por sujeto alguno, dando así*

lugar a un enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, pues nada impediría a los referidos productores que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes (confr. arg. doctrina de Fallos: 306:1548).”

XIII.- Que, por último, corresponde rechazar la repetición solicitada de lo abonado en exceso en el Impuesto a las Ganancias por aplicación del ajuste por inflación, y su aplicación a los importes determinados en virtud de lo normado por el artículo 81 de la ley de rito; toda vez que en los períodos bajo examen se encontraban vigentes las Leyes Nros. 25.561 y 24.073, así como el Decreto N° 214/02, que impedían efectuar actualización alguna.

En lo que hace a los agravios vertidos por la supuesta inconstitucionalidad de las mencionadas normas y el artículo 65.1 de Ley N° 11.683, este Tribunal no puede expedirse sobre tales aspectos en atención a lo previsto por el artículo 185 de la ley procedimental.

XIV.- Que a tenor de todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas que determinan los Impuestos a las Ganancias – Salidas No Documentadas y al Valor Agregado, con más sus intereses resarcitorios, al igual que la multa impuesta sobre el último tributo mencionado; y revocar la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas. Las costas se imponen en orden a sus respectivos vencimientos.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Marchevsky, votando en su mismo sentido. Con respecto a la cuestión de fondo cabe remitirse, entre muchos otros, a lo expuesto en la causa “Tosalco S.A.”, del 26/11/18.

Por ello, en virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar el planteo de prescripción opuesto por la actora, con costas (cfr. Considerando IV).

2°) Confirmar las resoluciones apeladas Nros. 71/13 (DV RRCU) y 70/13 (DV RRCU) que determinan los Impuestos a las Ganancias – Salidas No Documentadas y al Valor Agregado, con más sus intereses resarcitorios, al igual que la multa impuesta sobre el último tributo mencionado (cfr. Considerandos VII a IX y XI).

3°) Revocar la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas (cfr. Considerando X).

4°) Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 13:08:34 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 16:31:38 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 16:31:38 -03:00