República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-153861112-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Diciembre de 2023

Referencia: "MOMBA S.A. s/apelación" -sentencia-

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal de la 8va. Nominación), a fin de sentenciar en el expediente N° 29.297-I "**MOMBA S.A.** s/apelación" (y su acumulado N° 29.351-I).

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 89/112 y 321/348vta. se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nros 255/06 y 261/06 suscriptas por la Jefa de la División Revisión y Recursos -Dirección Regional Tucumán- de la AFIP- DGI por las que se determina de oficio 1) el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales septiembre de 2001 a febrero de 2006, se liquidan los intereses resarcitorios y se aplica una multa con sustento en los artículos 46 y 47 de la ley 11.683; 2) el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 a 2004, con más sus intereses resarcitorios y se aplica una multa por el período fiscal 2003, con idéntico fundamento que la anterior; Asimismo se suspende la aplicación de sanciones respecto de los restantes ejercicios fiscales de conformidad con lo dispuesto en la ley N° 24.769.

Luego de efectuar una descripción de los hechos que dieran lugar al dictado de los actos administrativos controvertidos, la recurrente plantea la nulidad de los mismos por considerar que la orden de intervención que da origen al inicio de la fiscalización abarcaba únicamente el período fiscal 2004 para el caso del impuesto a las ganancias y los períodos fiscales 09/03 a 04/05 en relación con el impuesto al valor agregado, siendo nula entonces la determinación de oficio respecto a los restantes períodos por falta de causa legal

En relación con los ajustes que resultan ser comunes a ambas resoluciones, se agravia del ajuste efectuado en relación con la factura correspondiente al Sr. Barinaga por considerar que no existe un incumplimiento de la RG1415/03, toda vez que la normativa habría sido modificada por la RG 2098/06.

Señala que lo actuado por el Fisco Nacional tampoco es acertado, toda vez que el monto abonado resulta ajustado a la realidad económica, encontrándose ubicado por debajo del precio de plaza.

Agrega que además no son veraces los argumentos respecto de la falta de pago de aportes

patronales a los empleados del Sr. Barinaga, ofreciendo como prueba el pago de los mismos

En cuanto al argumento del Fisco Nacional que el proveedor en cuestión sería padre de los actuales accionistas, sostiene que es irrelevante tal hecho ya que no prueba que la operación no fuera real.

Sobre los pasivos impugnados, puntualmente respecto de la empresa Dow Agrosciences Argentina S.A. señala que el organismo fiscal se basó en la respuesta por parte de la empresa a la circularización en el marco de la inspección, resaltando que esta última no cuenta con identificación ni cargo de quien responde la misma, se incorpora con posterioridad un informe del inspector donde señala haberse comunicado con la empresa en cuestión y luego acompaña una supuesta respuesta con los saldos mes a mes de un año y medio anterior al primer requerimiento, pero omitiendo aclarar si se trata de movimientos mes a mes o un saldo acumulado por mes.

Concluye señalando que el inspector basa su determinación de oficio e impugnación del pasivo sobre la base de información errónea que no se encuentra confirmada y carente de documentación respaldatoria.

Respecto del pasivo impugnado con el Sr. Barinaga, resalta que este último vendió inmuebles a MOMBA S.A. de conformidad con la escritura pública de fecha 23/04/02 en el cual se conviene que existe un saldo de $ 129.650 para garantizar el levantamiento de la hipoteca a cargo del mencionado. Asimismo, puntualiza que el saldo de precio fue pagado por Momba S.A., acompañando comprobante de los recibos emitidos por el Sr. Barinaga de fecha 23/06/03 y 10/10/03, con los cheques que se encuentran detallados en los recibos.

En otro orden de ideas y por la impugnación de las operaciones con la Sra. Aranulfo, sostiene que no le resulta imputable a la contribuyente el hecho que la cuenta bancaria no sea de su titularidad, que exista un problema de imprenta y que no haya ingresado el impuesto al valor agregado, máxime cuando se circularizó a dicha persona para verificar si efectivamente se realizó la operación y no hubo respuesta.

Sobre los saldos negativos de la Cuenta Caja, señala que la misma además de reflejar los movimientos en efectivo (ingresos y pagos), es utilizada como una cuenta de transferencia con la que se descargan los submayores de la contabilidad.

Argumenta que la metodología de registración contable de la empresa contempla dos etapas, que consisten en la registración de los pagos en efectivo y el pase a la contabilidad de los movimientos del mes, utilizando la fecha de los últimos días del mes en curso, los resúmenes que surgen del Libro Ventas (Subsidiario Ventas), Libro Compras (Subsidiario Compras) y Libro Bancos (Subsidiario Bancos), usando la cuenta caja para volcar estos resúmenes.

Ejemplifica que la registración de las ventas se hace debitando la cuenta caja y acreditando la cuenta ventas; para el caso de las compras se acredita en la cuenta caja y se debita las cuentas respectivas de gastos y para los bancos se acredita la cuenta caja contra la cuenta bancos por el total de cobranzas y depósitos del mes y se debita por el total de cheques emitidos, extracciones y transferencias realizadas.

Afirma que este tipo de registración mezcla el sistema de contabilidad directa con un sistema de contabilidad indirecta, puntualizado que al registrar todos los movimientos contra la cuenta caja, los mismos se van compensando y luego a través de conciliaciones y composiciones de cuentas en los que se obtienen el saldo correcto de cada una de ellas (bancos, proveedores, clientes, etc) se ajustan a las mismas contra

la cuenta caja por medio de asientos de transferencias de saldos.

A tal fin presenta sendas planillas en donde expone dicha metodología en los períodos ajustados, señalando la recurrente que el ajuste efectuado contiene errores de todo tipo, de agrupación, de omisión y por último de consistencia, agraviándose finalmente del método presuntivo empleado.

Ahora bien, por el ajuste referido a la aplicación de intereses presuntos en relación con el mutuo celebrado por la apelante y la firma Molino Trigotuc S.A., explica que no resulta atribuible al caso, en razón que ambas empresas están constituidas por los mismos socios y nunca podría hacerse referencia a que los citados préstamos han sido realizados a terceros en interés de la empresa.

Por último, se agravia de las sanciones impuestas sosteniendo que en la calificación de la conducta, particularmente cuando se aplican presunciones, debe prestarse especial atención al examen de todas las circunstancias del hecho incriminado para inferir la existencia de dolo en el obrar.

Expone que las constancias arrimadas a través de los antecedentes administrativos no alcanzan para atribuírsele válidamente intención dolosa, a partir de los indicios establecidos en el artículo 47 de la ley 11.683.

Finalmente, cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su derecho, ofrece prueba y pide que se revoquen las resoluciones apeladas. Hace reserva del Caso Federal.

A fs. 125/147vta. y 360/384 contesta los traslados efectuado el Fisco Nacional y solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados.

A fs. 391/391vta el Tribunal en pleno dispone acumular el expediente que originariamente tramitara bajo el N° 29.351-I, al que lleva el N°29.297-I.

A fs. 413 se abre la causa a prueba, a fs. 464 se eleva a conocimiento de la Sala C, quien a fs. 469 pone los autos para alegar, los que son producidos a fs. 474/477 y fs. 478/482 vta. por el Fisco Nacional y la recurrente, respectivamente. A fs.487 pasan los autos para dictar sentencia.

II.- Que corresponde en primer lugar el tratamiento del planteo de nulidad formulado por la recurrente, en el entendimiento que la orden de intervención solo abarcaba el período fiscal 2004 para el caso del impuesto a las ganancias y los períodos fiscales 09/03 a 04/05 del impuesto al valor agregado.

Sobre el particular ha de señalarse que conforme surge de fs. 2 de los antecedentes administrativos correspondientes al impuesto a las ganancias, a través de la O.I. 76663 de fecha 25/07/2005 se da inicio a la inspección por dicho gravamen, año fiscal 2004 y en el impuesto al valor agregado períodos 09/03 a 04/05. Posteriormente y como se desprende de fs. 133 de tales antecedentes, el 04/04/06 el Fisco Nacional resuelve ampliar la fiscalización a los impuestos a las ganancias períodos fiscales 2002 y 2003 y al valor agregado períodos 09/01 a 08/03 y 05/05 a 02/06, debiendo destacarse que la misma se encuentra correctamente notificada (vide fs. 129/130 y fs. 131/132 del mentado cuerpo).

En función de lo expuesto y toda vez que los tributos y períodos por los que se abrieron las órdenes de intervención detalladas coinciden con aquellos que son objeto de los actos administrativos aquí controvertidos, corresponde rechazar el planteo de nulidad sobre esta cuestión.

Ahora bien, en relación con el planteo nulidificante respecto de la supuesta falta de causa y motivación, debe destacarse que las resoluciones impugnadas fueron dictadas con fundamento en las circunstancias de hecho y de derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez, sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que las presupone, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas.

Asimismo, se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa; en definitiva los planteamientos efectuados denotan discrepancias con el accionar fiscal, cuestión que deberá ser analizada al resolver el fondo de la cuestión.

En virtud de las consideraciones efectuadas *"supra"*, procede rechazar este agravio de la recurrente.

Que al respecto procede puntualizar que, toda vez que, las quejas nulidificatorias no fueron tratadas como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no pueden considerarse de forma autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. CSJN, in-re "Colorin IMSSA", 02/07/2013).

III.- Que sentado lo que antecede, corresponde decidir si resultan ajustadas a derecho las resoluciones 255/06 y 261/06 y a tal fin analizar los ajustes producidos.

La recurrente desarrolla como actividad principal declarada el cultivo de soja y maíz, cerrando su ejercicio económico en agosto de cada año.

De acuerdo con el informe de inspección obrante a fs. 158/174 del legajo ganancias de los antecedentes administrativos, se desprende que la inspección solicita a la contribuyente la puesta a disposición de la documentación contable que avale sus registros, detalle de cuentas que componen su activo y pasivo, estado de resultados y acreditaciones bancarias, entre otros documentos, señalándose que la contribuyente no aporta ningún registro contable rubricado ni los estados contables por los períodos bajo inspección.

Asimismo, de dicho informe se desprenden los siguientes ajustes:

DEUDA CON DOW AGROSCIENCES ARGENTINA S.A.

.- como respuesta a los requerimientos sobre la composición de los pasivos al 31/08/04, la firma aporta un detalle que refleja una deuda con la firma Dow Agrosciences Argentina S.A. por la suma de $ 926.681,55, adjuntando como documentación respaldatoria una hipoteca de la firma en cuestión de fecha 22/10/01, para garantizar todas las deudas que tenga al presente o contraiga en el futuro.

Circularizada la sociedad, manifiesta tener saldo cero la cuenta con Momba S.A., impugnándose en consecuencia la deuda en cuestión y considerándose el referido monto como un incremento patrimonial no justificado, adicionando un 10% en concepto de renta consumida, la que se sumó a la ganancia neta sujeta a impuesto para el ejercicio fiscal 2002.

OPERACIÓN IMPUGNADA CON MANUEL BARINAGA

Para el ejercicio comercial 2003 se verifica una operación comercial realizada el 2/8/03 y

registrada el 31/8/03 por la suma de $ 231.300 con el Sr. Manuel E. Barinaga (padre de los socios de la firma apelante), quien de la información obrante en la base de datos del organismo no declara para ese mes montos de débitos fiscales que guarden relación con una venta o prestación de servicios por dicho importe, ni personal en relación de dependencia por dicho período; tampoco existe información sobre los bienes de capital como para realizar una prestación de esa magnitud.

Requerida la firma para que aporte la documentación vinculada a dicha operación y el detalle de la forma de pago y ante la falta de cumplimiento, se impugna el costo de la operación en el impuesto a las ganancias y el crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

OPERACIÓN IMPUGNADA CON LA JUSTINA S.A.

Se señala la verificación del pago de una operación realizada a la firma La Justina S.A. en el mes de abril de 2003, cancelada en forma parcial mediante la entrega de combustible, correspondiendo computar ese importe como ingreso del ejercicio 2003 en el impuesto a las ganancias y como débito fiscal en el impuesto al valor agregado.

Seguidamente y en relación con los períodos fiscales 2003 y 2004, el Fisco dice detectar del análisis de los mayores de caja, saldos negativos de dicha cuenta, determinando entonces ventas netas y en consecuencia, débitos fiscales en el impuesto al valor agregado y el costo presunto en el impuesto a las ganancias.

DISPOSICIÓN DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

En relación con la determinación de oficio relativa al impuesto a las ganancias, el ente recaudador manifiesta que se advierte en el ejercicio fiscal 2003 la existencia de préstamos de Momba S.A. a la firma Molinos Trigotuc mediante un contrato de mutuo con un interés del 3% anual, considerando entonces procedente la aplicación del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias.

IMPUGNACIÓN OPERACIÓN DE SERVICIO DE TRILLA

Respecto del impuesto al valor agregado, la inspección efectúa ajuste en el crédito fiscal declarado en el mes de julio de 2004 relacionado con una factura por operaciones de servicios de trilla realizadas por la Sra. Elida Aranulfo, por registrar la misma inconsistencia en la validez de su comprobante, procediendo entonces a impugnar el crédito fiscal relativo a dicha operación.

IMPUGNACIÓN OPERACIÓN CON AGRÍCOLA GARCÍA

La fiscalización impugna el crédito fiscal respecto de la operación efectuada por la recurrente con la empresa Agrícola García, en el entendimiento que ha sido cancelada en efectivo, incumpliendo entonces lo establecido por la ley 25.345.

IV.- Que previo al tratamiento de cada uno de los ajustes en particular, cabe realizar algunas consideraciones respecto del principio de la realidad económica, aplicado por el Fisco Nacional para fundar la mayoría de los ajustes practicados, así como también sobre las características de la determinación de oficio sobre base presunta.

Así, en lo que respecta a la primera de las cuestiones mencionadas, ha de puntualizarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos SA (TF

24.929-I) c/DGI” (31/10/17) señaló “*Que, en efecto, si bien el mencionado principio de la realidad económica - expresado en el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998)- faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar "la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos" (art. 2° cit., in fine), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, "debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares… (confr., en similar sentido, Fallos: 328:130 y 329:1812).”*.

Sobre la procedencia de la determinación presuntiva, nuestro Máximo Tribunal ha expresado en la causa “SIA S.A.” (06/09/67) “*Que el artículo 23 de la ley 11.683 (hoy artículo 16) faculta a la Dirección del ramo a determinar de oficio la obligación impositiva, cuando resulten impugnables las declaraciones juradas del contribuyente y el art. 24 aclara que, en el caso de no poder determinarse en forma cierta el impuesto se estimará de oficio la materia imponible mediante resolución fundada. Para tal estimación, el art. 25 faculta a la autoridad administrativa a valerse de la más variada serie de elementos, puesto que ni siquiera los limita.*

Que ello no significa que la mencionada Dirección tenga en la materia facultades omnímodas y fuera de control judicial, puesto que para ello la ley acuerda intervención directa a los tribunales. Pero, al mismo tiempo, debe recordarse que también el contribuyente se halla obligado a suministrar los necesarios comprobantes, para evitar que, en el sistema basado en declaraciones juradas, pueda aquél formularlas en la que mejor cuadre a sus intereses, aún mediante la inclusión de elementos ajenos a la realidad. Tanto la amplitud del control administrativo, como la obligación del contribuyente de suministrar los elementos probatorios vinculados con sus operaciones surge del artículo 40 de la ley 11.683. Más aún el art. 41 establece expresamente que es facultad de la Dirección exigir de los comprobantes y terceros la presentación de los comprobantes y justificativos que se refieren al hecho precedentemente señalado, es decir, al imponible…”.

A la luz de los criterios expuestos precedentemente, corresponde en primer lugar analizar el ajuste fiscal con motivo de la operación comercial con el Sr. Manuel Barinaga por la suma de $ 231.300, registrada el 31/08/03 (ver fs. 243 aa, cuerpo ganancias II). Al respecto, la recurrente señala que no existiría incumplimiento formal alguno en virtud de la sustitución del artículo 13 de la RG 1415/03 por el texto dado por la RG 2098/06, permitiendo que en el caso de tratarse de operaciones con los sujetos indicados en el primer párrafo del artículo 10 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif) y para el caso de locaciones o prestaciones de servicios, la factura y demás comprobantes sean emitidos y entregados el día en que se concluya la prestación o ejecución o en que se perciba -en forma total o parcial- el precio, el que fuera anterior y no en el momento en que se realice la operación

Procede puntualizar que la referida resolución 2098 fue dictada el 21/7/06 con fecha de publicación en el B.O. 25/7/06 , razón por la que no resuelta aplicable para el período en que se efectuó la operación bajo análisis

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, y en relación con el impuesto al valor agregado, es dable recordar lo sostenido por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en un reciente fallo “Quilsa Com Ar SH (TF 28283-I) c/DGI” del 26/04/22 que analiza lo que la doctrina ha dado en llamar la “concurrencia de los elementos materiales y formales del crédito fiscal”,

estableciendo que "*para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia de los aspectos materiales (existencia de la operación que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiera por expresa disposición legal).*

"…En tal sentido, la Ley del I.V.A. condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo –salvo excepciones no aplicables al caso– es decir, si no existe facturación del impuesto, no hay derecho a dicho cómputo…".

Que en función de las irregularidades formales advertidas por el ente fiscal y la doctrina anteriormente expuesta, corresponde confirmar en este aspecto la resolución N° 255/06.

Ahora bien en relación con la impugnación del costo en el impuesto a las ganancias respecto de la operación en cuestión y sin perjuicio de dicho incumplimiento formal, procede analizar las pruebas aportadas por la contribuyente, tendientes a probar la veracidad de la operación en cuestión.

A tal fin, al momento de contestar la vista la recurrente acompaña recibos emitidos por el Sr. Barinaga y el detalle de los cheques entregados por la firma para cancelar la realización de los servicios contratados (vide fs. 243/249, legajo ganancias cuerpo II de los antecedentes administrativos). Asimismo, para corroborar lo esgrimido en relación a que el Sr. Barniaga solamente prestaba el servicio de mano de obra mientras que la maquinaria y el combustible insumido eran abonados por Momba S.A., acompaña la factura que prueba la propiedad de las mismas, así como también del combustible insumido por ellas (conf. fs. 278/283 de dichos antecedentes).

En relación con el pago de los aportes y contribuciones patronales, en sede administrativa y ante este Tribunal se acompañan los Formularios F 931 de ambas empresas y el pago de los mismos.

Finalmente, ante este Tribunal se adjuntan sendos informes de la Estación Experimental Tucumán y de la Dirección de Agricultura de Tucumán, en los que se consignan los montos promedio para el servicio de siembra, fumigación y cosecha y según los cuales el valor del servicio facturado sería acorde al valor de plaza de los mismos.(fs.57/58 y 69)

Por otra parte, en el legajo Circularización Bancos Cuerpo II (fs. 245/259) luce el detalle de los cheques entregados a la apelante, así como la documentación relativa al pago de los aportes y contribuciones correspondientes a los empleados del Sr. Barinaga.

Ahora bien, en cuanto al argumento esgrimido por el Fisco Nacional en relación a que el Sr. Barinaga no declara en el mes montos de débitos fiscales que guarden relación con una venta o prestación de servicios, cabe recordar lo resuelto por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el precedente "Díaz Riganti Cereales SRL (TF 36638-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo" de fecha 11/01/2019 que señala que "*si bien resulta atendible que la AFIP requiera el cumplimiento de ciertos recaudos formales a fin de tener por acreditada la situación fiscal de cada responsable (...) las conductas irregulares de sus proveedores no pueden ser determinantes para tener por probada la autenticidad de las operaciones denunciadas", pues "no existe precepto alguno que subordine el derecho al cómputo de las erogaciones del contribuyente al cumplimiento de las obligaciones sustantivas de los terceros con los que él opera, sino además porque no debe olvidarse que quien tiene los medios para ello, a través de las facultades de verificación y fiscalización otorgadas por la ley 11.683, es el Fisco Nacional, resultando, en su consecuencia, una transferencia indebida y excesiva de sus facultades hacia un tercero" (causas "Proin S.A. (TF 28157-1) c/ DGI" y "Ruta 5 S.A. (TF 32081-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo*

externo", pronunciamientos del 12 de marzo y del 25 de agosto de 2015, respectivamente)…".

En función de lo anteriormente expuesto y toda vez que la contribuyente ha acreditado fehacientemente la veracidad de la operación cuestionada por el ente recaudador corresponde revocar la resolución N° 261/06, en relación con el presente ajuste.

Ahora bien, en relación con la impugnación de pasivos correspondiente a ciertas facturas del mismo contribuyente, la recurrente al contestar la vista señala que luego de una reconstrucción de las operaciones de compras, el saldo de deudas con el Sr. Manuela Barinaga resulta ser $ 792.724,10.

A los fines de fundamentar la veracidad de los mismos, la actora señala al contestar la vista y reitera en esta instancia, que dicho saldo está relacionado con sendas facturas impagas de fechas 11/03/02, 03/08/02 y 05/08/02, respectivamente por las sumas de $ 151.855, $ 13726,10 $ 295.274 y $ 331.419.

Al respecto, relata que el 23/04/02 el Sr. Barinaga vendió inmuebles a Momba S.A. mediante escritura pública en la que se conviene que existe un saldo de $ 129.650 para garantizar el levantamiento de una hipoteca a cargo del primero. Agrega que dicho saldo del precio fue pagado por la firma aquí apelante, acompañando comprobantes de recibos emitidos por el Sr. Barinaga del 23/06/03 y 08/10/03 y en el mismo se detallan los cheques con que se hicieron los pagos.

Sobre este punto, la recurrente acompaña Acta de Directorio de fecha 08/08/03 (fs. 369 cuerpo ganancias II) en la que se señala que las facturas antes mencionadas fueron caucionadas como resguardo de los derechos de Momba S.A., en defensa del derecho de esta última del crédito hipotecario de la deuda de origen que asciende a U$S 382.827 y U$S 216.940, correspondiente a una hipoteca de primer grado y de segundo grado, respectivamente.

Para fundamentar su postura acompaña en sede administrativa y ante este Tribunal la escritura de venta del inmueble, carta documento intimando al Sr. Binaga, acta de directorio donde se caucionan las facturas, documentación presentada por este último sobre el juicio con el Banco de la Nación Argentina, informe del Registro de la Propiedad Inmueble, copia de las facturas impagas y de los resúmenes de cuenta con fecha 30/06/03 y 31/10/03 en los que se detallan los saldos y movimientos de cuenta corriente en pesos de la Cuenta N° 069-000020316 (vide fs. 371/400 cuerpo ganancias II).

En función de lo anteriormente expuesto de la doctrina señalada en los primeros párrafos de este Considerando IV, toda vez que la contribuyente ha acreditado fehacientemente la existencia del pasivo oportunamente impugnado por el ente recaudador corresponde revocar las resoluciones apeladas en este aspecto.

No obsta la solución arribada, los cuestionamientos efectuados respecto de las obligaciones fiscales del Sr. Barinaga, debiendo estarse a lo señalado en el Considerando VI

V.- Que ahora bien, en relación con el pasivo impugnado por el organismo fiscal relacionado con la firma Dow Agrosciences Argentina S.A., corresponde señalar que con fecha 07/09/05, la inspección circularizó a la empresa en cuestión y al Sr. Carlos Franchi, sin aclararse el cargo que reviste ni adjuntar documentación respaldatoria respecto de su relación con la firma, señala que al 31/06/03 existe un saldo acreedor de $ 529,08, mientras que al 31/08/04 y 31/08/05 no existe deuda alguna con la firma Momba S.A. (fs. 47/49 legajo circularizaciones)

Posteriormente, obra una aclaración de la firma mencionada, también suscripta por el Sr.

Carlos Franchi, detallando los saldos mes a mes correspondientes al año 2002 (fs. 99/101 cuerpo ganancias I) .

A los fines de desvirtuar el criterio fiscal, la recurrente sostiene que resulta incorrecta la información proporcionada por la sociedad circularizada respecto de la inexistencia de pasivos con ella, toda vez que de acuerdo con las notas de crédito emitidas por la firma Dow Agrosciences Argentina S.A., cuya copia obra a fs. 353/360 del cuerpo ganancias II, surge que efectivamente existían pasivos a cancelar con la firma, ya que a través de las mismas se efectuaron bonificaciones y se estructuró un plan de cobranza del saldo adeudado.

Ello asi, a la luz de la aplicación del principio de realidad económica y considerando que el ajuste efectuado por el Fisco Nacional no se encuentra debidamente fundado, dado la prueba aportada por la recurrente, corresponde revocar las resoluciones apeladas en este aspecto.

VI.- Que respecto de los saldos negativos de la Cuenta Caja, la actora efectúa una serie de aclaraciones sobre la forma de contabilizar los ingresos y egresos y los supuestos errores en la misma, pero lo cierto es que no aportó ni en sede administrativa ni tampoco en esta instancia los libros contables, ni ha ofrecido prueba pericial tendiente a analizar la cuenta "caja" a los fines de demostrar sus argumentaciones, razón por la cual sus dichos resultan ser meras manifestaciones sin sustento probatorio alguno, correspondiendo confirmar las resoluciones apeladas respecto de dicho ajuste.

VII.- Que por el ajuste en el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2003 respecto de préstamos de Momba S.A. a la firma Molinos Trigotuc (empresa vinculada de la primera), mediante un contrato de mutuo con un interés del 3% anual, el ente fiscal considera procedente la aplicación del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias.

En cuanto a la aplicación del instituto de la disposición de fondos a favor de terceros contemplada en la ley del gravamen, corresponde recordar lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Fiat Concord SA c/DGI" de fecha 06/03/12 donde expresó "*Que el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias —cuya constitucionalidad el apelante no ha cuestionado—, en cuanto aquí interesa, dispone en el primer párrafo:*

"*Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés...*" que allí se fija. *La ganancia presunta se calcula tomando una de las siguientes variantes: a) un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación para descuentos comerciales o, b) una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más un interés del 8% anual sobre el monto ajustado. Entre ambas, la ley dispone que deberá tomarse la que arroje como resultado el importe mayor.*

Por su parte, el art. 100 del decreto reglamentario de la ley del gravamen —art. 103 en su redacción actual—, en lo pertinente, establece:

"A efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados".

"*Que la presunción referida precedentemente fue introducida en el régimen que regula el impuesto a las ganancias por la ley 23.260, ordenamiento que —entre las posibles alternativas de integración del*

impuesto societario y el personal— optó por establecer que la sociedad revestía la calidad de sujeto pasivo del gravamen por las utilidades obtenidas y, al propio tiempo, que los accionistas tendrían la misma calidad respecto de los dividendos que aquélla les distribuyera. En el contexto de dicha modalidad de imposición, el sentido de la presunción fue limitar la práctica habitual de ciertas sociedades "cerradas", cuyos accionistas tenían altos niveles de ingreso, consistente en retener sus utilidades con el objeto de canalizar luego los fondos de la sociedad por vías que no supongan para aquéllos una imposición adicional.

Ello fue expresado por el Poder Ejecutivo Nacional en el mensaje de elevación del proyecto de ley —número 662— en los siguientes términos: "A efectos de restringir dicha posibilidad se extiende el tratamiento previsto para la distribución de utilidades a las sumas facilitadas por sociedades a sus accionistas en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipule el pago de intereses o éstos resulten inferiores a los contemplados en el texto legal..." (ver, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, abril 25/26 de 1985, páginas 8250 y 8251).

Tal propósito quedó plasmado en el texto de la ley al establecer que, sin perjuicio de la presunción de ganancia gravada que para la sociedad tendría toda disposición de fondos o bienes a favor de terceros —primer párrafo del art. 73—, esas sumas tendrían para el accionista el mismo tratamiento que los dividendos —segundo párrafo del art. 73, en su texto originario.

No puede soslayarse, sin embargo, el hecho de que a partir de la reforma que introdujo la ley 24.073, el legislador se inclinó por gravar solamente las ganancias en cabeza de las sociedades a una tasa única del 30% y desgravar los dividendos como ganancia personal de los accionistas (ver, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, marzo 18 y 19 de 1992, pág. 6007), esquema en el que se desvanecería el propósito originario de la presunción de evitar que pueda eludirse el pago del tributo mediante un espurio envío de fondos de la sociedad a los accionistas, sin acudir a la distribución de dividendos. Pese a ello, dicha reforma legislativa se limitó a suprimir el segundo párrafo del art. 73, y mantuvo en los mismos términos, la presunción que resulta de su párrafo primero, para toda disposición de fondos o bienes efectuada en favor de terceros por los sujetos comprendidos en el art. 49, inciso a), de la ley del gravamen.

Que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, el hecho de que la disposición de fondos se efectúe — como ha ocurrido en el caso— entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En rigor de verdad, el ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos. No lo hace la ley tributaria ni la legislación comercial, puesto que, el principio general, es considerar a las sociedades integrantes de aquéllos como partes independientes en tanto se ajusten a las prácticas normales del mercado, sujetándolas al deber de llevar sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5°, ley 11.683; art. 1° de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ley 21.481 —B.O. 5/1/77— y en las sucesivas reformas, al primitivo texto de la ley 20.628 —B.O.31/12/73—; arts. 33, 63 y 64 de la ley de sociedades comerciales), reservándose para casos de excepción la posibilidad de prescindir de la individualidad jurídica de cada sujeto, y de considerar, a los fines fiscales, a todos ellos como una unidad.

En efecto, como lo precisó este Tribunal, la "...relación de subordinación no suprime la

personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria" (Fallos: 286:97). En el mismo sentido afirmó que ciertas circunstancias particulares "...autorizan el tratamiento excepcional que esta Corte ha dispensado a otros conjuntos económicos, según las argumentaciones expuestas en los ya citados precedentes de Fallos: 286:97 y 287:79, sin que ello importe reconocer a aquella vinculación el estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en esta causa...", pues "...para la solución del sub lite no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local" (Fallos: 307:118).

Que, establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en "interés de la empresa" —recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del "giro de la empresa"—, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes. Sin perjuicio de ello, es pertinente señalar que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los receptó…"

Dicho criterio fue reiterado luego por nuestro Máximo Tribunal en la causa "Compañía de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" de fecha 10/05/2016

A la luz de la doctrina anteriormente expuesta y toda vez que los agravios respecto del ajuste en cuestión se encuentran dirigidos a sostener la no aplicación de la figura contemplada en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias para el caso de empresas vinculadas, no habiéndose ofrecido ni producido prueba alguna tendiente a demostrar que el contrato de mutuo celebrado entre Momba S.A. y la firma Molinos Trigotuc fue en interés de la aquí apelante, corresponde confirmar el ajuste efectuado.

VIII.- Que ahora bien, en relación con la impugnación efectuada por la inspección respecto del crédito fiscal declarado en el mes de julio de 2004, vinculado con una factura por operaciones de servicios de trilla realizadas por la Sra. Elida Arnulfo, como fuera expresado en el considerando III, el ente fiscal advirtió que el comprobante de la operación adolecía de inconsistencias en su validez.

La recurrente en sede administrativa acompaña como prueba de la existencia de la operación una hoja con anotaciones a mano en la que se detallarían los cheques con los que se habría cancelado la factura y los comprobantes de depósito en una cuenta bancaria que no resulta ser de titularidad de la proveedora. Asimismo, es dable destacar que la fiscalización advirtió que la Sra. Aranulfo no declara el débito fiscal correspondiente a la operación en cuestión.

En consecuencia, teniendo en consideración la doctrina de "concurrencia de los elementos materiales y formales del crédito fiscal" enunciada en el Considerando V del presente pronunciamiento y toda vez que la recurrente no ha podido demostrar el circuito económico de la operación en cuestión corresponde confirmar el ajuste .

IX.- Finalmente, respecto de las restantes impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional en el impuesto al valor agregado, por operaciones de la contribuyente con La Justina S.A. y Agrícola García S.A.,

la actora no ha expresado agravio alguno razón por la que corresponde su confirmación.

X.- Que sentado lo que antecede, cabe expedirse sobre la aplicación de intereses resarcitorios, en relación con los ajustes que se confirman.

El artículo 37 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y modif) autoriza su aplicación a partir el vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor.

Ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

En consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el incumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas, lo que no se configura en autos, por lo que debe confirmarse su aplicación.

XI.-Que sentado lo que antecede, corresponde resolver si se ajustan a derecho las multas aplicadas en las resoluciones cuestionadas.

Respecto de la sanción vinculada con el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2003, la que según consta en la planilla anexa a la resolución 261 (fs. 190), es impuesta en relación con la operación con el Sr Barinaga y teniendo en consideración la revocación del ajuste en este aspecto, dispuesto “ut supra”, la misma debe ser revocada.

Que en cuanto a la restante multa, en la resolución 255/06 el Fisco Nacional sólo consigna que ...”la conducta de la responsable encuadra en las previsiones de los artículos 46 y 47 de la Ley N° 11.683 para los períodos fiscales mensuales 09/2001 a 02/2006, la que se gradúa en tres (03) veces el gravamen dejado de ingresar en tiempo y forma”. Ni siquiera se consigna en qué presunción/presunciones del artículo 47 se considera subsumido el accionar de Momba S.A.

Ello así, no se ha desarrollado fundamentación alguna que permita a este Tribunal tener por acreditado el actuar doloso que la figura invocada requiere.

Sin embargo, ello no implica que la conducta de la recurrente respecto de los ajustes que se confirman -por las razones de que dan cuenta los considerandos precedentes y que permiten tener por configurado el elemento objetivo- quede impune. En consecuencia, corresponde reencuadrar de oficio la sanción aplicada en el artículo 45 de la ley 11.683 (texto vigente al momento de configurarse la infracción), graduada en el 50% del gravamen dejado de ingresar oportunamente.

XII.- Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

XIII.- Por la forma en que se resuelve, el organismo recaudador en el término de 30 (treinta) días deberá practicar reliquidación, bajo apercibimiento de practicarla la recurrente.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello SE RESUELVE:

1°) Confirmar parcialmente las resoluciones apeladas de la forma en que dan cuenta los Considerandos IV a IX, con más sus intereses resarcitorios.

2°) Revocar la multa aplicada en la resolución 261/06

3°) Reencuadrar en el art. 45 de la ley 11.683 la multa impuesta en la resolución 255/06, sólo respecto de los ajustes que se confirman, graduándola en el 50%

4°) Las costas se imponen en proporción de sus respectivos vencimientos.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación (cfr. art. 184, 2do párrafo, ley 11.683 t.o. vigente y art.52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal)

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.19 16:58:09 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 13:09:54 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 13:09:55 -03:00