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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-15578181-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 10 de Febrero de 2023

Referencia: SENTENCIA Expte. N° 35.234-I y sus acumulados N° 40.646-I y 37.488-I caratulados “LOLA MORA S.A. s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado”. VOCXII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 35.234-I y sus acumulados N° 40.646-I y 37.488-I caratulados “LOLA MORA S.A. s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 129/148 **(Expte. N° 35.234-I)** la empresa LOLA MORA S.A. interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 98/2011 y N° 99/2011 (DV RRCU) ambas de fecha 1 de agosto de 2011, dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Río Cuarto de la A.F.I.P.- DGI, por las que se resolvió en la primera de ellas determinar de oficio las disminuciones de saldo a favor de la contribuyente frente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 08/2006 a 12/2008 inclusive. Que por la segunda de las resoluciones se determinó de oficio la obligación frente al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2007, con más accesorios, quedando diferida la sanción según lo ordenado en el art. 20 de ley N° 24.769 (hoy ley N° 27.430, TÍTULO IX - RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO art. 279).

Que a fs. 472/487 **(Expte. N° 40.646-I)** la misma contribuyente interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 107/2014 y N° 106/2014 (DV RRCU) ambas de fecha 26 de agosto de 2014, dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Río Cuarto de la A.F.I.P.- DGI, por las que se resolvió en la primera de ellas determinar de oficio las disminuciones de saldos a favor de la contribuyente frente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 12/2007, 05, 06, 09, 10 y 11/2008, inclusive. Que por la segunda de las resoluciones se determinó de oficio la obligación frente al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2008, con más accesorios, quedando diferida la sanción al igual que en el párrafo anterior.

Que a fs. 617/636 **(Expte. N° 37.488-I)** la contribuyente interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 18/2013 y N° 19/2013 (DV RRCU) ambas de fecha 1 de marzo de 2013, dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Río Cuarto de la A.F.I.P.- DGI, por las que se resolvió

en la primera de ellas determinar de oficio la obligación del contribuyente frente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01 a 06/2009, con más accesorios y se aplicó una multa equivalente a tres (3) veces el impuesto evadido por dichos períodos conforme arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley de 11.683 (t.o. 1998 y modif.) Que por la segunda de las resoluciones se determinó de oficio la obligación frente al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2009, con más accesorios, quedando diferida la sanción al igual que en al párrafo anterior.

Relata que Lola Mora es una empresa que se dedica a la compra de cereal y/o de subproductos con los siguientes proveedores: MERCAMP S.A., EL POSTE AGROPECUARIO S.A., CEREAL DEL CENTRO S.A, HUESPE OMAR RODOLFO, ORONA ELENA ROCIO DEL VALLE, AGRO VERDEOS S.R.L., NUPER S.A. Y COOPERATIVA AGRICOLA GANADERA FORESTAL GRANJERA UNIÓN LIMITADA. Que también realizó operaciones comerciales con los proveedores: AGRONUEVO CEREALES S.A., AGRORESORTES S.R.L, Y CIA INMOBILIARIA S.A.

Que en primer lugar deja asentado que no se debate en autos la existencia de las operaciones de compraventa de cereal y/o sus subproductos, sino que explica que el Fisco Nacional impugnó el crédito fiscal computado y derivado de aquellas transacciones; como también algunos gastos y pasivos inexistentes, ya que se trataría de proveedores simulados o fictos. Así es como el Organismo fiscal realizó un examen de cada uno de ellos llegando a la conclusión de que se trata de sujetos insolventes, prestanombres o inexistentes.

Que considera que para que un sujeto pueda ser considerado insolvente es necesario que el pasivo sea superior al activo, lo cual no se ha probado en autos. Que no existe un solo elemento de convicción que verifique el hecho de que Lola Mora S.A. haya simulado operaciones con proveedores. Que el hecho de que los proveedores cuestionados no se hubieran encontrado en sus domicilios al momento de la inspección, o bien no hayan presentado sus declaraciones juradas, o no tengan bienes registrables a su nombre o se los hubiere excluido del Registro Fiscal e incluidos en la base E-apoc bajo la condición “sin capacidad económica” no indica que sean insolventes o carentes de capacidad operativa.

En relación al circuito físico de la mercadería, aclara que su actividad es la adquisición de cereales y subproductos, no así el traslado de la mercadería por lo que no hay posibilidad de aportar dichos elementos probatorios, y que en relación a los pagos y pasivos generados por las compras, dicha documentación de respaldo existe y se aportó al momento de la verificación y fiscalización.

Que discrepa con el Fisco Nacional, entendiendo que es dicho organismo quien debe probar los hechos en los que se basa para impugnar los créditos fiscales originados en las operaciones cuestionadas, lo cual no sucedió en autos.

Que rechaza el ajuste fiscal efectuado, alegando que ha sido en base a presunciones la calificación de “supuestamente fictos” de los proveedores y el haber realizado operaciones simuladas con los mismos. Infiere que tanto la información colectada de terceros como la obrante en la base de datos del organismo podrían ser tan solo indicios, pero sin fuerza de convicción necesaria.

Cree que el organismo fiscal incurre en una contradicción al considerar como ajuste sobre base cierta a la impugnación de créditos fiscales derivados de las compras realizadas, cuando al mismo tiempo determina sobre base presunta la objeción y cómputo de pasivos injustificados y lo encuadra en la figura del art 18 inc. f) de la ley de rito, sin haber razón alguna para cuestionar dichos pasivos.

Afirma que es una empresa seria, de elevado prestigio en el mercado caracterizada por la buena fe en su proceder, por lo que en todas sus operaciones ha existido la salida de fondos de su patrimonio resultando posible identificar

desde la facturación quienes son los beneficiarios de los pagos. Que la documentación que respalda dichas compras, como los medios de pago utilizados son los formalmente válidos a tenor de las normas vigentes y se encuentran registrados en el libro diario de la empresa.

Que desconoce el hecho de que los proveedores con los que se vinculó fueran inexistentes o carentes de capacidad operativa o económica. Que además esos proveedores cuestionados no sólo existían al momento de celebrar las transacciones, sino que contaban con la CUIT otorgada por la AFIP y estaban incluidos en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, por lo que si los proveedores incurrieron en alguna conducta de las tipificadas en el Anexo VI de la RG 2300/2007 de AFIP, se los debió excluir y desde ese momento quienes operaran con ellos podrían haber conocido dicha situación.

Que se han cumplido todos requisitos establecidos por la ley del Impuesto al Valor Agregado para poder computarse el crédito fiscal.

Que respecto de la aplicación del art. 18 inc. f) de la ley 11.683, señala que el organismo fiscal determinó ventas omitidas de declarar por $884.356,01.- para el período fiscal 2007, al desconocer un pasivo computado proveniente de un saldo deudor registrado con origen en la compra de cereales a la firma CEREALES DEL CENTRO S.A por $ 766.420,93 y otros pasivos por $ 37.539,08. Que refuta esta postura alegando que no existe ningún hecho probado que sustente esta presunción, por lo que la impugnación deviene en arbitraria.

Indica que la resolución del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2007 da por reproducidas las consideraciones efectuadas previamente. A su vez el Fisco Nacional calificó en el ejercicio fiscal 2008 como gastos inexistentes los pagos realizados a la empresa CIA INMOBILIARIA S.R.L. por $41.322,28.- y a la Asociación Atlética Estudiantes por $60.000.-, y consideró que no existían comprobantes respaldatorios válidos de los pasivos incluidos en el estado de situación patrimonial. Idéntica postura mantuvo respecto de los saldos del período fiscal 2009.

Que ofrece prueba informativa y pericial contable, hace reserva del caso federal y pide que oportunamente se haga lugar a los recursos de apelación interpuestos con costas.

II.- Que a fs. 183/204vta., 496/518 y 640/660vta. se presenta el Fisco Nacional contestando los traslados de los recursos deducidos en autos.

Señala en primer lugar que las resoluciones han sido dictadas ajustándose a la normativa vigente y dentro de los parámetros de razonabilidad y legalidad, respetando el derecho de defensa del contribuyente quien ha tenido acceso a las actuaciones en todo momento.

Destaca la gran cantidad de irregularidades detectadas respecto de los proveedores cuestionados, las que permitieron concluir que las operaciones que se debaten en autos no fueron realizadas por ellos.

Menciona detalladamente las inconsistencias de los 8 proveedores dentro de las cuales se destacan: la falta de localización en sus domicilios fiscales o legales, la falta de titularidad en bienes muebles e inmuebles, irregularidades en la presentación de las declaraciones juradas de los diferentes impuestos, incoherencias relevantes en las acreditaciones de las cuentas bancarias, que se encuentran incluidos en la base E-Apoc del organismo bajo la condición “sin capacidad económica”, que fueron excluidos del Registro Fiscal de Operadores en la Compra-Venta de Granos y Legumbres, que no acreditan fehacientemente el circuito físico y financiero de sus operaciones, entre otras. Esta serie de irregularidades han sido consideradas graves y los proveedores, tildados de apócrifos por carecer de capacidad económica, financiera y material para la producción de los bienes que

supuestamente comercializaron.

Informa que la prueba acompañada por la actora no logra desvirtuar la tarea de fiscalización realizada a fin de constatar el real perfeccionamiento de las operaciones. El hecho de que las facturas cumplan con las formalidades exigidas no impide que las mismas puedan ser impugnadas por apócrifas.

Aclara que la sustancia económica de la operación es la gran ausente, ya que no procede el cómputo del crédito fiscal en el IVA por la sola facturación atento que ésta no tiene la entidad suficiente para generar incidencia fiscal.

Agrega respecto de los pasivos impugnados en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2007, 2008 y 2009 que efectivamente constituyen una presunción en base a la aplicación del art. 18 inc. f) de la ley 11.683, que en dicho gravamen representan ventas omitidas. Concluye explicando que la diferencia de pasivos computada en exceso por la contribuyente, fue utilizada como artificio para equilibrar la ecuación patrimonial y evadir el ingreso del tributo que se debate. A todo ello se suma el cómputo de gastos que no fueron justificados en cuanto a su pertinencia y a su prestatario.

Resalta que la recurrente no menciona agravio alguno respecto de la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado en el Expte N° 37.488-I, y entiende que está probado el actuar doloso por el cómputo improcedente del crédito fiscal y deudas con documentación carente de sinceridad o sin respaldo con el objetivo de defraudar al organismo fiscal configurando así el hecho imponible.

Finalmente, se opone a la prueba ofrecida por la apelante, acompaña los antecedentes administrativos, pide que se confirmen las resoluciones apeladas con costas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 213 se abre a prueba el expediente principal haciendo lugar a la prueba informativa y pericial contable propuesta por la actora. Que a fs.235/372 obra agregado en autos la contestación al oficio dirigido a AFIP y a fs.378/400vta. se agregó la pericial contable elaborada por los peritos contadores. A fs. 417 se declara cerrado el período de instrucción.

Que a fs. 521 se acumuló a los presentes autos el Expte N° 40.646-I de igual carátula. Que a fs. 758 se reordenó el trámite y se abrió a prueba dicho expediente haciéndose lugar a la informativa y pericial contable ofrecidas, luciendo esta última a fs. 791/813. Que a fs. 873 se dio por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba informativa ordenada a fs. 758 pto. 3° y finalmente a fs. 876 se declaró cerrado el período de instrucción.

Que a fs. 748 se decidió acumular el expediente N° 37.488-I a estos autos, que ya se encontraba abierto a prueba a fs. 669 (prueba informativa y pericial contable) obrando a fs. 680, 685/714 y 738/742 la informativa producida, habiéndose dado por decaída la pericial contable a fs. 721. Que a fs. 752 se cerró el período de instrucción por este último expediente.

Que mediante PV-2022-78868304-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y a través de IF-2022-81349160-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para alegar. A RE-2022-87961057-APN-SGAI#TFN obran los alegatos del Fisco Nacional.

Finalmente mediante IF-2023-12255906-APN-VOCII#TFN se pasan los autos para sentencia.

IV.- Que ello así cabe establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Según surge del legajo principal (cpo. legajo principal fs. 80) la actividad que desarrolla la empresa es

únicamente la compra venta de soja desactivada con destino a la exportación. Que el modo de operar de la firma es el siguiente: la mercadería adquirida sale desde la planta del proveedor con destino al cliente, utilizando medios de transporte de terceros, ya que la firma no posee transporte de carga propio, ni planta de acopio.

Que se le requirió información a la fiscalizada y se han efectuado una serie de circularizaciones, dentro de las cuales se detectaron serias irregularidades en relación a los siguientes proveedores con los que se efectuaron las operaciones cuestionadas:

- MERCAMP S.A.: que dicha sociedad no fue localizada en su domicilio fiscal, ni legal. Que presentó declaraciones juradas del I.V.A. hasta mayo 2008 en "0" o a su favor, no resultando saldo a ingresar al organismo. Que no presentó declaraciones juradas por el IG, que no se encuentra inscripta en el Régimen de Seguridad Social. Que se encuentra incluida en la base e-Apoc bajo la condición "sin capacidad económica" y fue excluida del Registro Fiscal de Operadores en la Compra-Venta de Granos y Legumbres en virtud de su inconducta fiscal. Que la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario, dio de baja a la contribuyente como corredor. Que se encuentra vinculada a otras causas coincidiendo su domicilio fiscal y alternativo con el de otras firmas. Que no existe circuito físico concreto de mercadería que pueda demostrar con transparencia la realización de las operaciones. Durante la fiscalización no ha aportado cartas de porte, remitos y/o liquidaciones de ventas. Respecto del circuito financiero, no pudo corroborar que los valores emitidos por LOLA MORA S.A. para el pago de la mercadería lo tuvieron realmente como destino, ya que determinados cheques fueron depositados en una cuenta corriente del Sr. Ramón Bravo quien figura en las bases del organismo como "prestanombre", y otros no fueron ubicados por la institución bancaria.
- EL POSTE AGROPECUARIO S.A.: que la firma se encuentra excluida del Registro Fiscal de Operadores de Granos desde el 27/09/2007, y se halla incluida en la base e-Apoc bajo la condición "sin capacidad económica". Que la sociedad ni sus integrantes demuestran tener capacidad económica y financiera. Que ha presentado sus declaraciones juradas del I.V.A. 11/2006 a 01/2009 sin movimiento, excepto 07/2007, y en los meses que operó con la apelante no declaró débitos fiscales. Que solo presentó declaraciones juradas por el IG por los períodos fiscales 2006 y 2007 y fueron sin movimiento. Que no existe circuito físico concreto de mercadería que pueda demostrar con transparencia la realización de las operaciones. En relación al circuito financiero, los cheques entregados por LOLA MORA S.A. en concepto de pago al proveedor fueron depositados en la cuenta de la Asociación Mutual del Paraná, no ingresando así el dinero al circuito productivo del supuesto proveedor, ni justificando el destino de esos cheques.
- CEREAL DEL CENTRO S.A.: notificados los requerimientos, los mismos no fueron cumplimentados por esta última, por lo que se procedió a circularizar a empresas prestatarias de servicios públicos (NEXTEL COMMUNICATIONS ARG. S.A., TELECOM PERSONAL S.A., CTI P.C.S. S.A. HOLDINGS S.A., TELEFÓNICA ED ARG. S.A. y TELEFONICA MOVILES ARG) obteniendo como respuesta, que dicha empresa no ha pertenecido a sus registros. Que no presentó declaraciones juradas del IG y al Régimen de la Seguridad Social y tampoco registra alta en la RG 2300/2007 de AFIP. Que no registra titularidad de bienes muebles ni inmuebles. Que no existe circuito físico concreto de mercadería que pueda demostrar con transparencia la realización de las operaciones. En lo que hace al circuito financiero, se observó que los cheques emitidos por LOLA MORA S.A., en concepto de pago por las compras declaradas fueron depositados en una cuenta corriente perteneciente a la Asociación Mutual del Paraná, y otro depositado en una cuenta del Banco de la Provincia de Córdoba, sin identificar su titularidad, lo cual evidencia que el dinero no tuvo como destino el pago a este proveedor.
- HUESPE, OMAR RODOLFO: que solo se ha recibido información a través de terceros, ya que no se lo pudo localizar en su domicilio. Que según la información brindada más la existente en las bases de datos

del organismo fiscal, presentó declaraciones juradas del I.V.A. e Impuesto a las Ganancias sin movimientos, los Libros de I.V.A. no exteriorizan operaciones y su resumen de caja de ahorro del Banco Provincia al 04/07/07 es de $50.- Que no posee contratos de arrendamiento, locación o aparcería o escrituras a su nombre de propiedades dado que no desarrolla ninguna actividad agropecuaria. Que las cartas de portes adquiridas fueron anuladas ya que no las utilizó. Que no posee propiedades ni vehículos a su nombre, y los consignados en las declaraciones juradas de Bienes Personales serían una serie de maquinarias agrícolas recibidas por herencia, no habiendo aportado declaratoria de herederos o documentación que avale dicha situación. Fue incluido y excluido dos veces del Registro Fiscal de Operadores de Granos, la última vez por omisión de practicar de retenciones en el I.V.A. e Impuesto a las Ganancias, todo lo cual motivó su carga en la base e- Apoc. Que no existe circuito físico concreto de mercadería que pueda demostrar con transparencia la realización de las operaciones. En lo que hace al circuito financiero, se observó que los cheques emitidos por LOLA MORA S.A., en concepto de pago de compras fueron depositados en una cuenta corriente de titularidad de la Asociación Mutual del Paraná.

- ORONA, ELENA ROCIO DEL VALLE: La vivienda donde declara vivir consiste en una humilde casa del tipo IPV. Que no aporta documentación respaldatoria de la actividad que declara. Que se encuentra inscripta en la AFIP como “venta al por mayor de productos alimenticios” desde 09/2003 y desde 12/2006 declara “venta al por mayor en comisión o consignación de cereales”. Que no presenta declaración jurada del I.V.A. desde junio de 2008 e Impuesto a las Ganancias desde 2007. No posee bienes registrables ni empleados en relación de dependencia, no registra ingreso de retenciones del Impuesto a las Ganancias por el pago de arrendamientos de inmuebles rurales. Que fue excluida del Registro Fiscal de Operadores de Granos y luego incluida por medida cautelar. Es titular de cuentas bancarias en forma conjunta con otras personas, que a su vez son titulares de cuentas bancarias de otros proveedores apócrifos. Que no existe circuito físico concreto de mercadería que pueda demostrar con transparencia la realización de las operaciones. En lo que hace al circuito financiero, se observó que los cheques emitidos por LOLA MORA S.A., en concepto de pago de compras fueron depositados en una cuenta corriente perteneciente a la Asociación Mutual del Paraná.
- AGROVERDEOS S.R.L: que al concurrirse al domicilio fiscal declarado resultó ser el domicilio del Sr. Carlos Alfredo López, pero nunca se han contestado los requerimientos efectuados. Que no posee bienes registrables a su nombre que avalen su actividad. Que no ha registrado las percepciones que debería haber sufrido por la adquisición de insumos necesarios para producir los granos que registra haber entregado, no demostrando poseer una estructura económica, comercial, productiva y/o financiera acorde con las operaciones que se cuestionan. La firma fue incluida en el Registro Fiscal de Operadores de Granos como productor y fue dada de baja a partir de un informe de inconsistencias donde se informó que no poseía capacidad operativa para desarrollar sus actividades. Que no se encuentra inscripta en la ONCCA, lo cual pone en duda la procedencia de las mercaderías que dice haberle vendido a LOLA MORA S.A. El mencionado socio no se haya inscripto en ningún impuesto ni es titular de bienes, ni cuentas bancarias. Que no existe circuito físico concreto de mercadería que pueda demostrar con transparencia la realización de las operaciones. En lo que hace al circuito financiero, se observó que los cheques emitidos por LOLA MORA S.A., en concepto de pago de compras fueron depositados en una cuenta de la firma Agro del Sud S.R.L., desconociéndose su vinculación con la proveedora.
- NUPER S.A.: que no se ha podido localizar al mencionado en su domicilio declarado. Que no posee bienes inmuebles rurales ni urbanos a su nombre, ni autos o maquinarias agrícolas registradas, ni declara empleados en relación de dependencia, ni cuentas bancarias a su nombre. Que respecto del I.V.A. había presentado las declaraciones juradas en cero hasta 04/2008, y luego rectificó declarando movimiento desde junio 2007. Que en todas las declaraciones surgen saldos a favor del contribuyente, hasta mayo de 2008 donde comenzó a declarar en cero nuevamente trasladando su saldo a favor. Que por el Impuesto a las

Ganancias no presentó declaraciones juradas. No registra retenciones y ha sido excluido del Registro Fiscal de Operadores y no se encuentra inscripto en el ONCCA. Fue incorporado en la base e-Apoc bajo la condición “sin capacidad económica”. que adquirió en carácter de productor 1.400 formularios de carta de porte para el transporte automotor en junio de 2007, lo que le otorga una capacidad para respaldar 42.000 toneladas de granos. Que de los integrantes de la firma no surge que hayan sido localizados en sus domicilios, y de la consulta a las bases del organismo se informa que no poseen bienes inmuebles, ni registran empleados en relación de dependencia, ni automotores, ni acreditaciones bancarias. Que no existe circuito físico concreto de mercadería que pueda demostrar con transparencia la realización de las operaciones. En lo que hace al circuito financiero, se observó que los cheques emitidos por LOLA MORA S.A., en concepto de pago de compras fueron depositados en una cuenta de la firma Agro del Sud S.R.L., desconociéndose su vinculación con la proveedora.

- COOP. AGRÍCOLA GANADERA FORESTAL GRANJERA U.L: que el domicilio fiscal es un local comercial con una oficina instalada, encontrándose ubicada la planta operativa en la localidad de Villa Cañas. Que no consta que las cartas de porte hayan pasado por la planta de acopio. Que cuenta con incumplimientos fiscales en las declaraciones juradas del I.V.A. Que fue excluida del Registro Fiscal de Operadores de Granos e incluida en la base e-Apoc por no tener capacidad económica. Consultados quienes figuran como sus proveedores han indicado que desconocen al mismo, o nunca operaron o no fueron localizados.
- AGRONUEVO CEREALES S.A.: que su domicilio resulta inexistente. Que la actividad que realiza no se corresponde con el comercio de granos. Que solo declaró personal en el mes de diciembre de 2005. Que no aportó las facturas que justifiquen el origen de los productos vendidos. Que su presidente el Sr. Zysman no presenta ningún tipo de declaración jurada ni cuentas bancarias. Que la firma se encuentra incluida en la base e-Apoc por irregularidades en la cadena de comercialización y fue excluida del Registro Fiscal de Operadores de Grano. Que no posee bienes registrables, ni efectuó retenciones. Respecto del circuito físico de mercadería, explica que no posee las cartas de porte por las compras de cereal, ya que el traslado de la mercadería y recepción estaban a cargo del proveedor. Que del circuito financiero se observa que la totalidad de los cheques entregados por LOLA MORA S.A. en concepto de pago a la misma fueron depositados en la cuenta de la Asociación Mutual del Paraná, al igual que otros proveedores.
- AGRORESORTES S.R.L.: que nunca estuvo incluida en el Registro Fiscal de Operadores de Granos. No posee bienes registrables, ni declara personal en relación de dependencia. Que no informó haber efectuado retenciones, ni se encuentra inscripta en la ONCCA. Que se encuentra incluida en la base e-Apoc bajo la condición sin capacidad económica. Por último, respecto del circuito físico de la mercadería y el financiero expone lo mismo que el proveedor AGRONUEVO CEREALES.
- CIA INMOBILIARIA S.A.: Que todas las operaciones realizadas con este proveedor fueron impugnadas. Que la actividad que declara no coincide con los servicios que factura (publicidad). Que los cheques fueron a un contribuyente falso cuyo domicilio es en Rio Cuarto y luego terminaron en la Mutual de esta misma ciudad.

Que respecto de los proveedores mencionados, se llegó a la conclusión sustentada en la información colectada que obra en los antecedentes administrativos, que los mismos no poseían capacidad económica y/o financiera, o bien solo fueron creados para generar facturación apócrifa y realizar operaciones que la actora quiere hacer valer. En consecuencia, se procedió a impugnar todas aquellas operaciones efectuadas con la contribuyente de autos, con impacto tanto en el Impuesto al Valor Agregado (disminución del crédito fiscal) como en el Impuesto a las Ganancias (impugnación de gastos y pasivos).

V.- Que corresponde exponer los agravios planteados por la recurrente con relación a las determinaciones de

oficio practicadas, y la respectiva contestación del Fisco Nacional a los mismos.

Respecto del IVA 2007-2008 y 2009 sostiene la recurrente que los cargos formulados mediante los que se impugnaron las operaciones con proveedores por considerarlos ficticios, son improcedentes y presuntos ya que el organismo fiscal debió acompañar la prueba suficiente que avalara esa postura. El Organismo fiscal refuta este agravio explicando que "los requisitos para computar el crédito fiscal son dos: el material y el formal, por lo que para que las facturas que intervienen sean suficientes para generar ese crédito, deben sustentarse en la realidad fáctica de las operaciones, debiéndose comprobar además la realidad económica de las transacciones que acrediten las mismas".

Que además agrega que la impugnación de créditos fiscales, según se agravia la actora, constituye un ajuste sobre base cierta, y que a su vez efectúa un cargo sobre base presunta respecto de los pasivos injustificados. El Fisco Nacional destaca que la determinación sobre la que se impugnan los créditos fiscales se constituye sobre base cierta y no presuntiva, y que las impugnaciones de pasivos sí son sobre base presunta y con sustento en el art. 18 inc. f) de la ley de rito.

La apelante manifiesta que es el Fisco Nacional quien debió probar la insolvencia de los proveedores y la connivencia para realizar operaciones. Que LOLA MORA S.A. actuó de buena fe y efectuó todo lo que tuvo a su alcance para verificar la identidad de los proveedores, por lo que considera irrazonable que debió investigarlos. Al respecto, el Fisco Nacional manifiesta que el mero cumplimiento de las formalidades exigidas para la facturación, no implican la veracidad de las operaciones.

Respecto de los pasivos impugnados en el Impuesto a las Ganancias y la aplicación del art. 18 inc. f) de la ley 11.683, la actora sostiene que al no estar cuestionada la existencia de las operaciones, no hay fundamento para impugnar dicho pasivo. Que el organismo fiscal hace saber que en base a presunciones sobre hechos en los que se funda procedió a impugnar pasivos respecto de proveedores tales como CEREAL DEL CENTRO S.A. quien por las operaciones de los períodos 2007 y 2008 se concluyó que la facturación era apócrifa e inexistente el pasivo registrado a la fecha de cierre del período fiscal 2007, el que solo habría sido creado para evadir y obtener beneficios fiscales. Que la sumatoria de este pasivo y otros (p.ej. DRANGUS S.A., SABY HNOS., AGRONUEVO CEREALES,) dan como resultado la presunción sobre la cual se enmarcó la conducta de la contribuyente.

VI.- a) Que a fs. 235/372, obra el oficio dirigido a la **AFIP- Dirección Regional Río Cuarto (Expte. N° 35.234-I)**, en donde se solicitó información respecto de los proveedores que efectuaron operaciones con el contribuyente, consultando si los mismos han estado incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas regulado por la RG 2300/2007 y se indicara desde y hasta cuándo (A). Que si la respuesta es afirmativa, informe si se realizaron los controles sistémicos y/o verificaciones contemplados en el art. 32 de la RG mencionada remitiendo copia del expediente (B). Que se indique si los sujetos han sido incluidos en la base e-Apoc, consignando la fecha (C). Que si existe alguna norma que obligue al contribuyente a verificar la capacidad operativa, económica o productiva de sus proveedores, indicando en su caso qué normas (D). Que si a LOLA MORA S.A., se le han efectuado reintegros de crédito fiscal atribuibles a operaciones de exportación con arreglo a lo establecido en el art. 43 de la ley 23.349 y la RG 2000/2006 (E). Que a fs. 367/372 obra la contestación de la Regional mencionada, por la cual se informa: (A) del empadronamiento de Operadores de Granos todos los proveedores menos CEREAL DEL CENTRO S.A. de la que no hay registros, se encuentran excluidos entre los meses de 02/2007 y 10/2008. (B) que la contribuyente AGRO VERDEOS S.R.L., fue incluida en el "Registro" por orden judicial y bajo la vigencia de la RG 1394/02. (C) que los ocho (8) proveedores relacionados a la apelante se encuentran bajo la condición "sin capacidad económica, salvo el Sr. HUESPE OMAR RODOLFO

que se encuentra bajo la condición de “resistencia a la fiscalización”. (D) cita normativa aplicable a la liquidación del I.V.A. tales como leyes 23.765, 23.871, 24.475, 25.063, y además menciona el art. 12 de la ley I.V.A. en cuanto a la forma del cómputo del Crédito Fiscal. (E) que con carácter previo a los referidos reintegros, se realizaron los controles sistémicos establecidos por la RG 2000/06, por el cual en su momento el sistema arrojó la leyenda: “Sin observación en I.V.A.”, en dos casos “CAI formalmente inconsistente” que forman parte de los conceptos incluidos en el ítem: “Proveedores no observados”. Que paralelamente estos prestanombres estaban siendo fiscalizados, concluyéndose en la insolvencia y falsedad de operaciones facturadas por estos y por las cuales se había solicitado y acordado el reintegro del crédito fiscal. Luego de dichos reintegros, con fecha 17/04/2009, se inicia la fiscalización de LOLA MORA S.A., formando parte de las actuaciones, los cuerpos de verificación de los mencionados prestanombres, que fueran utilizados por la titular como proveedores falsos, razón por la cual se solicitó la devolución de dichos importes. Que se detalla un listado de los actos administrativos por los que se aprobaron los reintegros, luego se procedió a impugnar dichos montos y la contribuyente de autos apeló dicha resolución ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Que a fs. 378/400vta. obra la pericial contable **(Expte. N° 35.234-I),** mediante la cual los peritos contadores manifiestan:

i. Que los libros enumerados (fs.390/390vta.) son llevados en legal forma en sus aspectos formales, excepto indicaciones de apartados a y b., que expedirse sobre si la contabilidad ha sido preparada conforme las resoluciones técnicas del Consejo profesional de Cs. Económicas y los principios contables excede su labor. Que se ha puesto a disposición los estados contables de la contribuyente respecto de los ejercicios económicos finalizados el 31/10/2006, 31/10/2007 y 31/10/2008 con su informe de auditor.
ii. Que respecto a si la contribuyente ha comprado cereal y subproductos a los proveedores cuestionados y si existió la efectiva salida de fondos y si se puede identificar a partir de la facturación al beneficiario de los pagos, la perita del Fisco Nacional menciona que en relación a las compras impugnadas, que el concepto facturado haga mención a cereal y/o subproductos no acredita por sí sola la realidad fáctica de las operaciones. El perito de la actora sostiene que en base a la documentación puesta a disposición observa que la firma en cuestión ha adquirido mercaderías de distintos proveedores (acompaña detalle de comprobantes en fs. 391vta./393). También los peritos adjuntan en el Anexo I detalle de operaciones entre la apelante y sus proveedores, como también de la ordenes de pago y cancelación mediante cheques de Banco Galicia suc. Río Cuarto debitados de la CC N°0003638-4 176-7 del mismo Banco, a nombre de LOLA MORA S.A., lo que implica la salida de fondos. Que no pueden dar fe de los beneficiarios del pago, ya que no tienen a disposición copia de los cheques emitidos, ni resúmenes de cuenta de los proveedores. La perita del Fisco agrega que no se han exhibido recibos emitidos por los dichos proveedores que acrediten recepción de los valores detallados en las ordenes de pago, y que esas ordenes no se encuentran firmadas por persona alguna beneficiaria del pago.
iii. Que los peritos dictaminan que la documentación emitida es formalmente válida y cumple con las formalidades y normas vigentes en la materia, y la perita del Fisco Nacional agrega que dicha situación no acredita por sí sola la realidad fáctica de las operaciones.
iv. Que la instrumentación de las operaciones mencionadas ha sido realizada con los medios previstos por la ley N° 25.345 y RG 1547/03.
v. Que LOLA MORA S.A. ha efectuado retenciones del Impuesto a las Ganancias y del Valor Agregado.
vi. Que los peritos consideran que la impugnación del crédito fiscal no tiene vinculación con las retenciones sufridas por la contribuyente.
vii. Que de la documentación puesta a disposición se observa que la firma no tenía Instalaciones ni inmuebles declarados.

VI.- b) Que a fs. 680 y 685 se encuentran agregados los oficios dirigidos a la **AFIP- Dirección Regional Río Cuarto (Expte. N° 37.488-I)**, mediante los cuales se recogió la siguiente información: que por los proveedores solicitados (AGRORESORTES S.R.L. Y ORONA ELENA ROCIO) se informa que se encuentran bajo la condición "sin capacidad económica", claves inactivas, que la primera nunca estuvo inscripta en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, mientras que la segunda fue excluida del mismo el 25/01/2008. Que por el proveedor AGRO NUEVO CEREALES S.A., se encuentra bajo la condición "con irregularidades en la cadena de comercialización", que fue incluida en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y luego excluida.

VI.- c) Que a fs. 791/813 obra la pericial contable **(Expte. N° 40.646-I),** mediante la cual los peritos contadores manifiestan:

1. Idem pto. VI.- I. i.
2. Idem pto. VI.- I. ii., salvo las celebradas con CIA Inmobiliaria S.R.L. las que se detallan a fs. 802vta.
3. Idem pto. VI.- I. iii.
4. Idem pto. VI.- I. iv.
5. El perito de la actora sostiene que al momento de realizarse las operaciones no existía legislación ni resoluciones vigentes que reglamenten la posibilidad de que ésta verifique la capacidad operativa, financiera y conducta de sus proveedores o clientes. Que el perito del Fisco Nacional explica que estar incluido en la base e.Apoc no significa que desde dicha fecha el proveedor posee irregularidades, sino que las mismas se detectan previamente, lo que hace presumir la falsedad de las operaciones, por lo que éstas serían anteriores a su inclusión. Que además en ningún momento se le exige al contribuyente que realice actividades de verificación, sí al Fisco Nacional las cuales realizó confirmando la falta de disciplina en las obligaciones tributarias.
6. Que respecto de los pagos a CIA Inmobiliaria S.R.L. y Asociación Atlética Estudiantes, para computar en la liquidación del Impuesto a las Ganancias, los peritos en el primer caso remiten al Anexo I (fs. 799) donde obra detalle de facturas por publicidad, fecha, importes, número de OP, número de cheque, importe y fecha del débito. Que en el segundo caso (Asociación), informan que la causa de dicha obligación es la locación de un espacio publicitario en las instalaciones de dicha Asociación, de la que no se ha encontrado ninguna documentación que acredite su efectivo pago.

VII.- Que sentado lo que antecede entiendo que para poder reconstruir el circuito comercial de las operaciones cuestionadas, resulta correcto el criterio aplicado por el Fisco Nacional al afirmar que los comprobantes aportados carecen de veracidad jurídica y no demuestran acabadamente que las operaciones fueron celebradas con los proveedores indicados sino que son ficticios; llegando a la conclusión de que tales operatorias irregulares se instrumentaron con el propósito de disminuir el monto imponible en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias. Que no se puede identificar al emisor real de las facturas apócrifas, existiendo una carencia respecto del respaldo documental. Que en tal sentido la prueba pericial no ha aportado ningún elemento adicional que permitiera demostrar la **existencia real de las operaciones con los proveedores cuestionados.**

Que se concluye que no resultó acreditada la operatoria comercial desplegada para tener por existentes las operaciones de compra, al no brindar la recurrente prueba suficiente sobre las constancias de pago, el transporte de las mercaderías, o cualquier otro elemento que permitiera desvirtuar el criterio fiscal sobre la inexistencia de las transacciones con los proveedores identificados. Que al no haberse demostrado acabadamente los circuitos físicos de mercaderías ni financieros de pagos, y ello sumado a la cantidad de irregularidades de los presuntos proveedores, dan certeza a la postura fiscal acerca del carácter apócrifo de los mismos tornando procedentes las impugnaciones que se traen a debate.

Que ello así, resultan insuficientes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante este Tribunal para demostrar la existencia de las operaciones, lo que evidencia la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal. En su descargo manifiesta que, con relación al circuito físico de la mercadería, su actividad es la adquisición de cereales y subproductos, no así el traslado de la mercadería por lo que no hay posibilidad de aportar dichos elementos probatorios, y que en relación a los pagos y pasivos generados por las compras, dicha documentación de respaldo existe y se aportó al momento de la verificación y fiscalización. No hay duda que en un proceso defensivo debió haber recurrido a distintos caminos a su alcance para obtener las probanzas que demostraran los hechos facturados.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53). Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI” del 10 de marzo de 2015, al sostener: "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó".

Que no debe pasarse por alto que si bien las operaciones de compra del cereal, tal como han sido instrumentadas, fueron calificadas acertadamente como apócrifas, ya que no fueron efectivamente realizadas por los emisores de las facturas, el Fisco Nacional procedió a impugnar el crédito fiscal en el IVA pero mantuvo las deducciones –costos- en el Impuesto a las Ganancias, no así las referidas a los gastos tildados de inexistentes o abultados.

VIII.- Ahora bien, resta analizar los pasivos impugnados a la luz del mecanismo previsto en el art. 18 de la ley de procedimiento fiscal como ha hecho el Fisco. Aquí vale traer a colación todo el análisis efectuado anteriormente pero además es necesario diferenciar los pasivos impugnados y anulados por el Organismo fiscal conforme cada período fiscal. Que si bien correspondía a LOLA MORA S.A. demostrar que no se trata de un incremento patrimonial no justificado, en algunos casos se ha intentado revertir dicha presunción fiscal y en otros ha guardado absoluto silencio, al no tener esos pasivos documentación respaldatoria conforme se desprende de todo lo expuesto y al no haberse producido en algunos casos la pericial contable (pasivos del período fiscal 2009).

VIII.- 1. Período fiscal 2007:

Que el Fisco Nacional ha impugnado dos pasivos diferentes de los cuales el primero está relacionado al

contribuyente CEREAL DEL CENTRO S.A. Que de la pericial contable efectuada por los profesionales contadores a fs. 380/381, se observa que por las facturas de compras 0001-111, 123, 136, 140, 141, 144, 145 y 146 emitidas a dicho contribuyente, los correspondientes cheques fueron librados con fecha posterior al 31/10/2007 (fecha de cierre de ejercicio), en consecuencia, esas deudas no habrían sido canceladas. El segundo pasivo está vinculado al rubro "otros", por el que se observa al igual que el pasivo anterior que los cheques fueron también entregados luego del cierre de ejercicio. En ambos supuestos se los consideró incrementó patrimonial no justificado, adicionándose al total de los conceptos un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida.

Del análisis descripto en los considerandos VI y VII, ha quedado demostrado que las operaciones que les dan origen a los pasivos no han sido realizadas por los proveedores "formales". La labor de la fiscalización demostró que CEREAL DEL CENTRO es un proveedor apócrifo y que los cheques entregados fueron cobrados por una Asociación, sin explicación alguna de la relación entre ambas y de ese destino final de los fondos. La falta de veracidad de la deuda y de su verdadero perceptor ponen sobre el tapete si esos fondos simulados responden a una operatoria real de pago a un tercero oculto, o por el contrario la operación fraguada en cuanto a la figura del vendedor también lo está en cuanto a la forma de cancelación y en rigor responde a una operación abonada durante el ejercicio de la venta, en su caso con fondos propios que no están dentro de la contabilidad fiscal de LOLA MORA S.A. y el cobro efectivo de los cheques implican la restitución de los fondos utilizados en el ejercicio de la compra. En los hechos se demostró el pago en el ejercicio siguiente, pero de un pasivo que proviene de una operación considerada apócrifa, por lo tanto el pasivo, a pesar de estar registrado y abonado con posterioridad, se encuentra contaminado por la operación que le da origen donde se ha puesto en duda la veracidad del verdadero perceptor de los fondos. Todos estos elementos me llevan a concluir que la financiación de las operaciones ficticias no se identifican con los sujetos que documentaron las ventas.

En esa misma línea corresponde rechazar el agravio de la actora en cuanto considera que si las operaciones fueron admitidas en el impuesto a las ganancias el pasivo debe seguir la misma suerte, pues una operación de compra/prestación de servicios tiene por un lado un componente principal –objetivo- que es el bien o servicio adquirido y por el otro una consecuencia derivada de su retribución, mediante pago o financiación, etc.

Un bien adecuadamente adquirido y abonado con fondos de la empresa o financiado, podría tener una primera consecuencia en el Impuesto a las Ganancias, si el bien no se afecta a la obtención de ganancias gravadas, lo que implicaría su impugnación como gasto/costo aumentando así la ganancia impositiva o eventualmente disminuyendo el quebranto. En un segundo supuesto el bien podría encontrarse correctamente afectado a la generación de resultados alcanzados con el tributo, pero el pasivo que lo sustenta no encontrarse documentado o respaldado –ej. el proveedor informa que ya fue pagado total o parcialmente, etc- y ello provocaría la existencia de un incremento patrimonial no justificado atento que si el pasivo no existe en su justa medida ni con el proveedor original y con otro acreedor, habría una presunción de que el bien adquirido fue abonado con fondos no registrados en la contabilidad, por ende generados fuera del circuito tributario. De lo expuesto, surge que una misma operación podría tener dos aristas de análisis, por un lado el origen de los fondos con que se efectúa la compra y por el otro, el destino del bien adquirido. Ambas cuestiones generarían impactos en el Impuesto a las Ganancias perfectamente diferenciados, en un caso por la utilización de fondos sin respaldo de su obtención y en el segundo por la afectación de bienes no vinculados con ganancias gravadas.

En otro orden están aquellos pasivos no identificados como comerciales, en los que no se ha documentado su existencia, que por supuesto constituyen sin dudas un incremento patrimonial no justificado.

VIII. 2. Período fiscal 2008:

Que el Organismo fiscal procedió a impugnar gastos inexistentes relacionados con Cía Inmobiliaria S.R.L. y Asociación Atlética Estudiantes por un monto de $ 101.322,28. Al mismo tiempo desconoce pasivos registrados contablemente en el rubro “Proveedores” por un monto de $ 2.055.817,13 y en “Otros” por la suma de $ 1.099.187,32. Las deudas comerciales se vinculan a los contribuyentes: Cereales del Centro S.A., Agronuevo Cereales S.A., Agro Resortes S.A., Orona Elena Rocío del Valle y Laherly S.A. Que por los últimos dos conceptos se aplicó la figura del incremento patrimonial no justificado –art. 18 inc. f) Ley 11.683-

Que de las registraciones –asientos- de las facturas presentadas en la pericial contable obrante a fs. 791/813 se observó:

1. Que por la contribuyente Orona Elena R. del Valle, surge a fs. 795 que estarían faltando datos en la pericia sobre el pasivo impugnado, por lo que ante la falta de orden de pago y teniendo en cuenta que la factura data de enero de 2008 –antigüedad de 9 meses- corresponde confirmar la impugnación efectuada por el Fisco Nacional.
2. Que por el contribuyente Cereal del Centro S.A., todas las facturas de compra fueron emitidas antes del 31/10/2008, conforme Anexo I de dicha pericia, y los cheques fueron entregados asimismo antes del mencionado cierre, en consecuencia, todas esas deudas estarían canceladas, excepto la factura 0001-254 por la cual la fecha de libramiento del cheque data del 14/11/2008, es decir, posterior al cierre.
3. Que por el contribuyente Agronuevo Cereales S.A., el cheque emitido por la factura de compra fue librado luego del 31/10/2008.
4. Que por el contribuyente Laherly S.A. a fs. 797, los peritos contadores acompañan el detalle de la factura emitida el 22/10/2008, donde obra que el cheque librado si bien no tiene fecha, consta que fue debitado el 05/11/2008.
5. Que sucede lo mismo con el contribuyente Agroresortes S.R.L., del cual obra una factura emitida en fecha 30/09/2008, que si bien no consta la fecha del libramiento del cheque correspondiente a dicha compra, se puede observar que el débito fue realizado el 29/12/2008, por lo que se puede suponer que el cheque en cuestión podría haberse emitido con fecha posterior al cierre.
6. Que sin perjuicio de lo expuesto en 3, 4 y 5, aquí corresponde confirmar los ajustes por idénticos argumentos a los señalados en el punto anterior –Período Fiscal 2007-, sobre la base de considerar la existencia de incrementos patrimoniales no justificados
7. Que para el caso de la empresa Cía. Inmobiliaria S.R.L., los peritos no han logrado localizar dicho monto, pero se remiten a otras facturas obrantes en el Anexo I, dejando asentado que todos esos comprobantes no se relacionan con la actividad de compra de cereales. Que por último, por la Asociación Atlética Estudiantes, los peritos explican que si bien pudieron identificar la factura que dio origen a la obligación (locación de espacio publicitario), no se pudo identificar documentación que acredite su efectivo pago.

Que la ausencia de probanzas respecto a la pertinencia y necesariedad de las prestaciones de ambos proveedores, llevan a confirmar la impugnación de los gastos.

VIII. 3. Período fiscal 2009:

Que teniendo en cuenta que por este período no se realizó la prueba pericial contable ofrecida, al haberse dado por decaída a fs. 721, corresponde confirmar la impugnación de los pasivos (empresas DRANGUS S.A.; SABY HNOS y AGRONUEVO CEREALES) impugnados por el Fisco Nacional ante la falta de prueba fehaciente que acredite que esas deudas estaban impagas con dichos acreedores al cierre del ejercicio.

Con relación al pasivo de Orona Elena del Valle por la suma de $ 51.823,40 corresponde hacer lugar al reclamo de la actora, atento tratarse de igual monto al registrado al 31 de octubre de 2008, por lo que no constituye un incremento patrimonial no justificado en el ejercicio finalizado el 31 de octubre de 2009.

IX.- Para finalizar, al no obrar en autos constancias suficientes que permitan tener por acreditada la total veracidad del vínculo con las firmas proveedoras en orden a permitir la deducción del costo/gasto en el Impuesto a las Ganancias y el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado y la justificación de los pasivos registrados, se deben confirmar los ajustes practicados en dichos tributos, en todas sus partes, con excepción de lo señalado en el punto VIII.3, segundo párrafo.

X.- Que atañe tratar en esta instancia la sanción impuesta en el Expte. N° 37.488-I por el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 01 a 06/2009 aunque la actora no haya expresado agravio alguno.

Que el artículo 46 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

Que, no resulta ocioso advertir que la previsión legal contenida en el artículo 13 de la Ley Nº 11.683 señala que "la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad."

A su turno, el artículo 47 establece: “…Que se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:…” a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11, 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 del análisis del elemento objetivo de la sanción surge que la contribuyente ha presentado las declaraciones juradas consignando datos inexactos o bien intencionalmente falseados, los que generan un perjuicio para el Fisco Nacional ya que se modifica el hecho imponible y el tributo ingresado resultó ser menor al haber omitido declarar lo debido.

Con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

En este sentido, la actora no acompañó los elementos probatorios suficientes que permitan acceder al convencimiento de que la misma ha procedido conforme a derecho, sino que, por el contrario, las irregularidades pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la

operatoria comercial que lleva a cabo. Se suma que esta actitud desembocó en el cómputo improcedente del crédito fiscal y deudas ficticias. Por lo expuesto, se llega a la conclusión del accionar propiamente doloso del contribuyente.

Que en el caso concreto se encuentra perfeccionado el aspecto subjetivo de la infracción imputada como también la debida utilización de las presunciones establecidas en los incisos a) y b) del art. 47 de la ley de rito fiscal, por lo que resulta ajustado a derecho tanto el encuadre infraccional realizado por el Fisco, correspondiendo confirmar la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado, con costas.

XI.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe señalar que si bien la actora no ha expresado agravio alguno al respecto, los mismos han sido liquidados conforme art. 37 de la ley de procedimiento fiscal y debe señalarse que ellos son la consecuencia de la existencia de deudas impositivas impagas a su vencimiento y teniendo en cuenta que los mismos han sido liquidados de conformidad con las normas establecidas al efecto por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), procede disponer su confirmación, en la proporción correspondiente.

XII.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas que determinaron el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias, en todas sus partes, con excepción de lo dispuesto en VIII.3.segundo párrafo. Las costas se aplicarán de acuerdo a su respectivo vencimiento.

Ello así, procede ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar las obligaciones tributarias de acuerdo con lo decidido en la presente sentencia. A tales fines, por Secretaría General de Asuntos Impositivos remítanse los antecedentes administrativos al organismo fiscal por el plazo acordado precedentemente.

Las Dras. Gómez y O´Donnell dijeron:

Que adhieren a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas que determinaron el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias, en todas sus partes, con excepción de lo dispuesto en VIII.3.segundo párrafo. Las costas se aplicarán de acuerdo a su respectivo vencimiento.

2°) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar las obligaciones tributarias de acuerdo con lo decidido en la presente sentencia. A tales fines, por Secretaría General de Asuntos Impositivos remítanse los antecedentes administrativos al organismo fiscal por el plazo acordado precedentemente.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.09 09:11:06 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.09 12:01:33 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.10 10:44:23 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.10 10:44:24 -03:00