Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-71990320-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Junio de 2023

Referencia: "MOLYAGRO S.A. s/ recurso de 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), Claudio Esteban Luis (Vocal de la 8°Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal de la 9° Nominación), a fin de sentenciar en el expediente N° 41.120-I, caratulado **"MOLYAGRO S.A. s/ recurso de apelación"**

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 546/596 vta. la sociedad anónima Molyagro interpone recurso de apelación contra las resoluciones Nos. 115/14, 116/2014, 117/2014 y 118/2014, dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI, por las que se determina de oficio:

1.- el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales julio a septiembre y noviembre de 2008, enero a septiembre de 2009 y enero de 2010, se disminuye el saldo a favor de la recurrente por los períodos enero a junio, octubre y diciembre de 2008, diciembre de 2009 y febrero de 2010, se liquidan intereses resarcitorios y se aplica multa con sustento en el artículo 46 de la ley 11.683- t.o. vigente- **(resolución 115/14**). Los ajustes que motivaron su dictado provienen de:

a.- impugnación del crédito fiscal por operaciones de compra a siete proveedores apócrifos en abril mayo y julio a noviembre de 2008; enero, abril a septiembre y diciembre de 2009; enero y febrero de 2010.

b.- débito fiscal omitido originado en incremento patrimonial no justificado, por pasivos inexistentes con proveedores fictos y/o prestanombres (art. 18 inc f) de la ley 11.683).

c.- débito fiscal omitido en compras no registradas ni declaradas que surgen a partir de la verificación de las cuentas corrientes de la empresa.

d.- débito fiscal omitido por compras y ventas no registradas ni declaradas originadas a partir de la verificación de tickets de pesada secuestrados en allanamiento efectuado.

2.- disminución del saldo a favor de la contribuyente en el impuesto a las ganancias del período 2008 (

resolución 116/14), como consecuencia de la presunta simulación de un pasivo inexistente derivado de deudas a nombre de sujetos que resultan ser proveedores fictos o prestanombres, con el fin de ocultar ventas y/o ganancias producidas en la firma.

3.- disminución de quebranto para el ejercicio fiscal 2009 y disminución de saldo a favor de Molyagro SA relativa al impuesto a las ganancias por el año fiscal 2010 (**resolución 117/14**). Ello con fundamento en:

a.- compras de cereal no registradas ni declaradas que surgen de la verificación de las cuentas corrientes de la empresa

b.- compras y ventas no registradas ni declaradas originadas a partir de la verificación de tickets de pesada secuestrados en allanamiento efectuado

4.- impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por las erogaciones efectuadas en los períodos fiscales 2009 y 2010, con más intereses resarcitorios y aplicación de multa en los términos del artículo 45 de la ley de rito (**resolución 118/14)**, por irregularidades en relación con recibos en el pago de servicios prestados a la contribuyente, que no se encuentran documentados ni registrados.

A fs. 645/697 el organismo fiscal contesta el recurso interpuesto y solicita se rechace el mismo, con costas, por las consideraciones de hecho y de derecho vertidas en dicho escrito.

II.- A fs. 737/739 la recurrente manifiesta que ha llevado a cabo la confirmación de datos prevista por el artículo 85 de la ley 27.260, que otorga los beneficios de su artículo 46, es decir, la liberación de pago de impuestos al valor agregado y a las ganancias que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes no declarados. Agrega que, entonces, quedan condonados los intereses liquidados y las multas aplicadas por revestir el carácter de firmes.

Señala que lo antedicho tiene incidencia sobre las determinaciones 115, 116 y 117/2014 apeladas en autos, en relación con los ajustes correspondientes a) supuestas ventas no registradas ni declaradas originadas a partir de la verificación de tickets de pesada secuestrados en el allanamiento efectuado y b) ingresos no declarados, derivados de supuestos incrementos patrimoniales, por tratarse de ajustes que resultan abarcados por la liberación otorgada por la ley 27.260. A fs. 740/479 vta. acompaña F 2037 “confirmación de datos-art. 85-ley 27.260” y acuse de recibo de su presentación ante la AFIP con fecha 31/10/2016.

A fs. 755/756 la contribuyente efectúa una nueva presentación, haciendo presente que *“ha acogido la totalidad de las obligaciones tributarias objeto del presente procedimiento al régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, previsto en el Título II del Libro II de la ley 27.260.”* A tal efecto acompaña copias de F.206/I Multinota en el que informa la presentación de F.408/NM por el que formula acogimiento total por los conceptos recurridos en autos, el que también adjunta; F.1003 “Regularización excepcional ley 27.260; plan J398023 consolidado el 30/03/2017 que consta de 91 cuotas y sus correspondientes acuse de recibo (fs. 746/754).

En dicho escrito, solicita que este Tribunal se expida previamente respecto del planteo de liberación de pago formulado el 14/02/2017 (fs. 737/739), en relación con los conceptos que quedarían abarcados por el régimen del artículo 85 de la ley 27.260 Subsidiariamente y en el caso de que no se haga lugar a lo peticionado en tal sentido, solicita se la tenga por acogida al régimen de regularización establecido en el Título II, libro II de la ley 27.260, por condonadas las sanciones aplicadas y los intereses que superen los porcentajes establecidos en

el artículo 55 inciso c) de la ley.

Que mediante las presentaciones de fs. 779/781 y 790/792 la representación fiscal detalla en primer término que no quedarían comprendidas en los beneficios del artículo 46 de la ley 27.260 las obligaciones tributarias determinadas en las resoluciones 116 y 117 y 118 y en cuanto a la resolución 115/14, los ajustes emergentes de la impugnación del crédito fiscal por operaciones de compra a siete proveedores apócrifos y del débito fiscal omitido originado en incremento patrimonial no justificado por pasivos inexistentes con proveedores fictos y/o prestanombres (art. 18 inc f) de la ley 11.683).

Por otra parte, manifiesta que a tenor del desistimiento formulado por la actora en las presentes actuaciones, se presta conformidad al mismo, con exclusión de los conceptos cuyo detalle consignara precedentemente.

III.- Que la ley 27.260 (B.O. 22/07/2016) instituye en el Libro II un Régimen de Sinceramiento Fiscal, por el que las personas humanas, sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el art. 49 de la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y modifs.), domiciliadas, residentes , establecidas o constituidas en el país al 31 de diciembre de 2015, podrán declarar de manera voluntaria y excepcional ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, estén inscriptas en ella o no, la tenencia de bienes en el país y en el exterior (moneda nacional o extranjera, inmuebles, muebles y demás bienes) y bajo la modalidad establecida en la ley, en el plazo comprendido desde la entrada en vigencia de la ley hasta el 31 de marzo de 2017 (conf. arts. 36, 37 y 38).

El artículo 46 dispone que los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional gozarán de los beneficios allí establecidos, a saber: *"a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, inciso f), de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, con respecto a las tenencias declaradas;*

b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado (...);

c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional (...);

d) ...tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad a dicha fecha y no lo hubieren declarado..".

Asimismo, en el artículo 85 de la ley se establece que "*Los sujetos indicados en el artículo 36 de la presente ley que no realicen la declaración voluntaria y excepcional prevista en el Título I del libro II, deberán presentar una declaración jurada de confirmación de datos, en los términos, formas y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, indicando que la totalidad de los bienes y tenencias que poseen son aquellos exteriorizados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del impuesto sobre los bienes personales o, en su caso, del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015.*

Quienes presenten la declaración jurada de confirmación de datos indicada en el párrafo precedente, gozarán de los beneficios previstos en el artículo 46 de la presente ley, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído -lo mantengan o no en su patrimonio- con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015 y no lo hubieren declarado. Asimismo, gozarán de los beneficios previstos en el Título III del libro II de esta norma.

En el caso de que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, durante el último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015, que no hubiera sido incluido en declaración jurada de confirmación de datos, privará al sujeto declarante de los beneficios indicados en el párrafo anterior...".

Por su parte la RG (AFIP) N° 3919/2016, reglamentaria del Título I de la ley bajo análisis, dispone en su artículo 30 que las liberaciones referidas en el artículo 46 también alcanzan a las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, siempre que la determinación de oficio no se encuentre firme a la fecha de promulgación de esa ley. Para acceder a dichas liberaciones el contribuyente debe allanarse total e incondicionalmente a la pretensión fiscal, y desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo, en su caso, el pago de las costas y gastos causídicos.

A su vez, en el artículo 38 inciso d) de la reglamentación se establece que para gozar de los beneficios se deberá presentar desde el día 16 de agosto 2016 hasta el 31 de marzo de 2017, ambas fechas inclusive, la declaración jurada de confirmación de datos a través del sitio "web" del organismo fiscal y que a los fines indicados en el segundo párrafo "in fine" del citado artículo 85, deberá procederse conforme al procedimiento que se establece en el Título II de la presente Resolución.

IV.- Que a la luz de la normativa aplicable al caso de autos, corresponde señalar algunas cuestiones.

Que el ya citado artículo 46 inciso c) de la ley bajo análisis, contempla que quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional, de acuerdo con las siguientes disposiciones:

"*1. Impuestos a las Ganancias, a las salidas no documentadas (conforme el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas y sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, por el equivalente en pesos de la tenencia de moneda local, extranjera y demás bienes que se declaren. La liberación comprende, asimismo, los montos consumidos hasta el período fiscal 2015, inclusive. No se encuentra alcanzado por la liberación, el gasto computado en el impuesto a las ganancias proveniente de facturas consideradas apócrifas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

2. Impuestos internos y al valor agregado. El monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de las operaciones declaradas —o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada— por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar. No se encuentra alcanzado por la liberación el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos...".

Que tal como se consignara en el Considerando II, la actora sostiene que los beneficios otorgados por el artículo 46, a partir de su presentación de la declaración jurada de conformación de datos, tiene incidencia sobre las determinaciones 115, 116 y 117/2014 apeladas en autos, en relación a los ajustes correspondientes a: a) supuestas ventas no registradas ni declaradas originadas a partir de la verificación de tickets de pesada secuestrados en allanamiento y b) ingresos no declarados, derivados de supuestos incrementos patrimoniales no justificados por la impugnación de pasivos.

Ello así, cabe recordar los fundamentos del organismo fiscal que lo llevaron a practicar los ajustes en las

resoluciones *ut supra* citadas.

En tal sentido, en la resolución N° 115/2014 se determinó de oficio: a) créditos fiscales omitidos que surgen de operaciones de compras con supuestos proveedores, b) débito fiscal omitido originado en incremento patrimonial no justificado, que son considerados pasivos inexistentes con proveedores fictos, c) débito fiscal omitido originado en compras no registradas ni declaradas, que surgen a partir de la verificación de las cuentas corrientes de la empresa, y d) compras y ventas no registradas ni declaradas originadas a partir de la verificación de tickets de pasada secuestrados en allanamiento efectuado.

En tanto que en la resolución N° 116/2014 se controvierte la existencia de deudas a nombre de proveedores ficticios o prestanombres. Finalmente, en la resolución N° 117/2014 el Fisco Nacional afirma la existencia de compras no registradas ni declaradas, que surgen a partir de la verificación de las cuentas corrientes de la empresa, como así también compras y ventas no registradas ni declaradas originadas a partir de la verificación de tickets de pesada secuestrados en allanamiento efectuado.

V.- Teniendo en cuenta lo señalado en el considerando precedente, la presentación de la declaración jurada de confirmación de datos -que no fue observada por el ente fiscal- y lo manifestado por las partes en sus distintas presentaciones, cabe concluir que en el caso de autos, y en relación con los ajustes originados en compras no registradas ni declaradas que surgen a partir de la verificación de las cuentas corrientes de la empresa, como así también compras y ventas no registradas ni declaradas originadas a partir de la verificación de tickets de pesada secuestrados en el allanamiento efectuado (que dieran origen a las resoluciones Nos. 115/2014 -parcialmente- y 117/2014 -en su totalidad-), se cumplen los requisitos exigidos por la ley para acceder a los beneficios contemplados en su artículo 46, por lo que corresponde declarar alcanzada a la recurrente por los beneficios del artículo 85 de la referida ley, en relación con el gravamen y la correspondiente proporción de los intereses y por liberada de la parte proporcional de la sanción impuesta. Costas por su orden.

VI.- Que respecto de la resolución 118/14, no le corresponde a la recurrente gozar de los beneficios invocados. Ello es así, pues el ajuste referido al impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por las erogaciones efectuadas en los períodos fiscales 2009 y 2010, tiene su origen en las irregularidades que presentarían los recibos de pago de servicios prestados a la contribuyente que no se encuentran documentados ni registrados por aquella, situación que en modo alguno puede ser encuadrada en el supuesto contemplado en el artículo 85 de la ley 27.260, toda vez que dicho ajuste carece de naturaleza de bienes o tenencia de moneda extranjera no exteriorizados. En el mismo sentido ya se ha expedido la suscripta en oportunidad de sentenciar en la causa “E.I.C.E de Argentina S.A.” 02/05/19, confirmado por la Alzada ,Sala II).

Que por idénticas razones, tampoco resulta aplicable el régimen de artículo 85 de la ley 27.260 a las controversias por deudas a nombre de proveedores ficticios o prestanombres(resolución 116/14) y a ciertos ajustes incluidos en la resolución 115/14 fundamentados en la impugnación del crédito fiscal por operaciones de compra con proveedores presuntamente apócrifos y del débito fiscal originado en incremento patrimonial no justificado por pasivos inexistentes por proveedores fictos.

VII.- Que sentado lo que antecede y teniendo en consideración que la contribuyente plantea por los conceptos no comprendidos en la confirmación de datos su acogimiento a los beneficios del Régimen Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, regulado en el Libro II, Título II de la ley 27.260, cabe destacar que del juego armónico de sus arts. 52 y 53 surge que:

a) los contribuyentes y responsables de los tributos, cuya aplicación, percepción y fiscalización se

encontrare a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016, inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, aún respecto de las que hubieran prescripto las facultades del organismo fiscal para determinarlas y exigirlas y sobre las que se hubiera formulado contra dichos sujetos denuncia penal tributaria, o en su caso, penal económica y,

b) Incluye a aquellos cuyas obligaciones se encontraren en curso de discusión administrativa o fueren objeto de procedimiento administrativo o judicial a la fecha de publicación de la ley en el Boletín Oficial, siempre que el demandado se allanara total o parcialmente y en forma incondicional por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos. A tal fin deberán presentar ante la dependencia del organismo fiscal en que se hallen inscriptos el formulario de declaración N° 408 (Nuevo Modelo), por aplicación de la Res. Gral. (AFIP) N° 3920/2016 (B.O. 29/07/2016).

Asimismo de los arts. 55 y 57, se desprende que los sujetos que cumplan con los pagos gozarán de: a) la exención y/o condonación de las multas y demás sanciones previstas en la ley 11683 (t.o. en 1998 y modifs.), que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen y de los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los arts. 37, 52 y 168 de la ley de rito, en el importe que por el total de intereses supere los porcentajes indicados para cada caso según lo establece su inc. c), siempre que los conceptos mencionados no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.260 y correspondan a obligaciones impositivas vencidas o por infracciones cometidas al 31 de mayo de 2016 y que se cumpla con alguna de las condiciones de cancelación estipuladas: pago al contado o mediante alguno de los planes de facilidades de pago implementados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por su parte, la ley “sub-examine” establece en el marco de “Disposiciones Generales”, las causales de exclusión de contribuyentes y/o responsables al régimen de regularización (conf. artículo 84).

En consecuencia, teniendo en consideración el desistimiento formulado a fs. 755/756, el F 408/NM obrante a fs. 747/747 vta., la conformidad brindada por el Fisco Nacional (ver presentaciones de fs. 779/781 y 787/788 vta.) y no surgiendo de las constancias de autos la existencia de las causales de exclusión previstas en la ley, procede respecto de los ajustes del impuesto al valor agregado no amparados en los beneficios de la confirmación de datos tratada en el Considerando V y el referido al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- (Res. 118/14) tener por desistida de la acción y del derecho, incluso de repetición a la recurrente por tales conceptos y por condonados los intereses resarcitorios y la sanción impuesta en la proporción correspondiente, con costas, salvo por los conceptos condonados, que se imponen en el orden causado.

VIII.- Que finalmente, teniendo en consideración que la resolución 116/14 determinó de oficio la disminución del saldo a favor de la recurrente en el impuesto a las ganancias del año fiscal 2008 y que en consecuencia, como lo explicita el Fisco Nacional en su presentación de fs. 779/781, el ajuste no arroja saldo a ingresar, la aplicación al caso de autos del régimen de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduanera previsto por la ley 27.260 resulta improcedente (conf. CNACAF, Sala III “Plavinil Argentina SA”, 09/06/22).

En consecuencia, el desistimiento formulado por la contribuyente y no controvertido por el organismo recaudador debe ser enmarcado en los términos de los artículos 304 y 305 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria al procedimiento ante este Tribunal de acuerdo con lo establecido por el artículo 197 de de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Las costas se imponen a la recurrente en virtud de lo establecido por el artículo 73, 2° párrafo del referido código.

IX.- Sentado lo que antecede y a los efectos de permitir la regulación de los honorarios profesionales del Fisco Nacional, corresponde que dicha parte proceda en el término de 30 (treinta) días a llevar a cabo la liquidación de los montos correspondientes a los conceptos que quedan condonados según el Considerando VII y a los alcanzados con el beneficio tratado en el Considerando V.

Los Dres. Luis y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto que antecede

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, por los conceptos regularizados, por remitidos los intereses en la proporción que correspondan y por condonadas las multas, con el alcance, términos y condiciones establecidos en los Considerandos V a VII. Las costas se imponen a la recurrente, salvo en la proporción de los conceptos remitidos y las multas condonadas, respecto de las que se aplican por su orden.

2.- Tener por desistida a la recurrente en los términos de los artículos 304 y 305 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, conforme a lo establecido en el Considerando VIII. Las costas se imponen a la recurrente.

3.- Intimar al Fisco Nacional para que en el término de 30 (treinta) días efectúe la liquidación de los montos correspondientes a los conceptos que quedan condonados según el Considerando VII y a los alcanzados con el beneficio tratado en el Considerando V.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.23 11:34:47 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.23 11:42:01 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.23 14:42:25 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.23 14:42:26 -03:00