**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

**Informe firma conjunta**

**Número:** IF-2024-49820021-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Mayo de 2024

**Referencia:** Sentencia - EX-2022-86218160- -APN-SGAI#TFN (y acumul. EX-2022-97844917--APN-SGAI#TFN y EX-2022-86218270--APN-SGAI#TFN) caratulado "IVETRA S.A. s/ Recurso de Apelación – Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias –

---

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 EX-2022-86218160--APN-SGAI#TFN (y acumul. EX-2022-97844917--APN-SGAI#TFN y EX-2022-86218270--APN-SGAI#TFN) caratulado "IVETRA S.A. s/ Recurso de Apelación – Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias – Salidas no Documentadas"

**El Dr. Martín dijo:**

I.- Que por IF-2022-63763532-APN-DTD#JGM, IF-2022-97844821-APN-DTD#JGM e IF-2022-86218184-APN-DTD#JGM Ivetra S.A. interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 69/2022 (DV CRR1) y N° 70/2022 (DV CRR1) ambas de fecha 17 de mayo de 2022 dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por medio de las cuales se determinaron los Impuestos al Valor Agregado de los períodos fiscales de 07/2015 al 09/2016 y 11/2016 al 01/2017 y a las Ganancias – Salidas no Documentadas de los períodos fiscales 17/7/2015 al 02/02/2017 con más intereses resarcitorios. Asimismo, apela la Resolución N° 118/2022 (DV CRR1) de fecha 23 de agosto de 2022 dictada por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva por la que se determinó el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2016 y 2017 con más intereses resarcitorios. En todas las determinaciones se dejó en suspenso la aplicación de sanciones en los términos de los arts. 18 y 20 de la ley Nº 24.769 y modificaciones.

Aduce la nulidad de los actos recurridos con fundamento en la desestimación de la prueba ofrecida mediante la que se intentó acreditar la realidad de las operaciones y su bancarización.

Opone la prescripción de las potestades fiscales con relación a los períodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre del 2015 del Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas, haciendo nuevamente referencia a dicho planteo respecto de dicho tributo pero en su libelo recursivo contra la resolución determinativa del Impuesto al Valor Agregado.

Explica que la fiscalización consideró que no probó la existencia de las operaciones de compra que estaban respaldadas con comprobantes emitidos por los proveedores Compañía Argentina de Logística y Distribución S.A. y Export Ancona S.A., los que fueron clasificados como apócrifos e incluidos en la base con posterioridad a las contrataciones.

Hace saber que puso a disposición del personal actuante toda la documentación requerida, entre ella, los libros contables y societarios, las actas de Directorio, copias de los Estados Contables, los Subdiarios de IVA Compras e IVA Ventas y los mayores de cuentas corrientes comerciales. Asimismo, remarca que aportó copias de las facturas, órdenes de pago, constancias de CAI y/o CAE y recibos y se queja de que la documental fue desestimada sin sustanciación alguna.

Alega que cumplió con los recaudos a su cargo, consistentes en verificar el CAI y/o CAE de las facturas y la no inclusión de los proveedores en la base de facturación apócrifa cuando contrató con los mismos, ya que estaban autorizados por el organismo fiscal a emitir facturas válidas, sin que le corresponda asumir otras obligaciones de control, las que son propias de las facultades de verificación y fiscalización de AFIP. Insiste en que no puede responder por la conducta de otro contribuyente.

Afirma que acreditó la materialidad de las transacciones cuestionadas y la necesariedad del gasto/costo e informa que se dedica al control del tránsito vehicular portuario según lo ordenado por Administrative Processing Center S.A., empresa concesionada por la Administración General de Puertos. Entre sus tareas menciona exigir, sellar y auditar los certificados de control de tránsito vehicular portuario de todas las unidades de transporte y controlar y exigir el certificado de seguro T.A.P. a cada unidad de transporte. Indica que para cumplir tales cometidos requiere de transporte para movilizar los containers destinados a operaciones de exportación y también tareas de pavimentación de playas en áreas portuarias y su reparación periódica, y explica que sin tales servicios no puede cumplir con sus funciones, lo que entiende demuestra la necesariedad del gasto/costo.

Insiste en que carece de vehículos para el traslado de los containers dentro y fuera del predio, por ello recurre a contratar el servicio a terceros, lo que pone de resalto la complejidad y magnitud de la operatoria desarrollada.

Menciona que aportó el listado de los camiones que ingresaban con indicación de fecha y hora, patentes, la terminal y el movimiento efectuado, lo que demuestra los traslados de containers y la reparación y mejoras de acceso al predio, a lo que agrega que las operaciones fueron canceladas con cheques y con transferencias.

Ofrece prueba informativa, documental y pericial contable y por los argumentos que desarrolla pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2022-113193784-APN-DTD#JGM, IF-2022-126749083-APN-DTD#JGM e

IF-2022-117696726-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Expone que a raíz de la fiscalización practicada según la Orden de Intervención N°1.759.846 se verificó la situación tributaria de la recurrente y se constató que realizó erogaciones de fondos injustificadas atribuidas a supuestas operaciones respaldadas mediante facturación extendida por los presuntos proveedores Compañía Argentina de Logística y Distribución S.A. y Export Ancona S.A., respecto de las cuales no probó su existencia, por lo que además de determinarse el Impuesto a las Ganancias Salidas no Documentadas, dichos importes fueron considerados gastos y créditos fiscales improcedentes en los respectivos Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado.

Rechaza la nulidad pretendida al señalar que conforme surge de los antecedentes administrativos, las tareas desarrolladas se ajustaron a la normativa en vigor y a parámetros de razonabilidad y legalidad, con resguardo del derecho de defensa de Ivetra S.A., quien en todo momento tuvo la posibilidad de acceder a las actuaciones y oportunidad de hacer los descargos que estimó convenientes. Agrega que la actora no demostró la indefensión que le habría sido ocasionada al no verificarse los presupuestos necesarios para que el procedimiento pueda ser tachado de nulidad. Con relación al rechazo de la prueba argumenta que la misma fue merituada, sin que resulte procedente por no especificar puntos distintos que sugirieran la

posibilidad de comprobar hechos nuevos que hicieran variar el criterio sustentado en las resoluciones de vista.

Respecto del planteo de prescripción para determinar el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas señala que resultan de aplicación los artículos 56 inciso a), 57 y artículo agregado a continuación del artículo 65 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y el artículo 17 de la Ley N° 27.562 (B.O. 26/08/2020), por lo que teniendo en cuenta la fecha de notificación de la vista ocurrida el 30/08/2021, la prescripción para el dictado del acto administrativo de determinación de oficio operaba el 22/06/2022, siendo el acto de fecha 17/05/2022 y notificada, el 20/05/2022.

Menciona las inconsistencias que se presentan con relación a los proveedores, las que permitieron concluir sobre su falta de capacidad económica y financiera para realizar las operaciones facturadas dado la reunión de indicios ciertos, precisos y concordantes que formaron convicción de que los mismos resultaban inexistentes desde un aspecto material, sin capacidad operativa para realizar las transacciones.

Manifiesta que se concluyó que las facturas supuestamente emitidas por los proveedores no correspondían a operaciones efectivamente realizadas, por tratarse de documentación carente de sinceridad y sustento material, lo que conllevo a la observación de la deducción del gasto y el cómputo del crédito fiscal, además de otorgarse a los pagos realizados el tratamiento salidas no documentadas.

Resalta que, durante el transcurso de la fiscalización, la actora no ofreció prueba alguna que desvirtuara las comprobaciones efectuadas, cuando señala que a ella corresponde demostrar que las operaciones comerciales fueron efectivamente realizadas con los proveedores observados, situación no acontecida ni en la etapa de la fiscalización ni ante esta instancia.

Aduce que limitó su accionar a expresar su discrepancia con los actos cuestionados, sin aportar probanzas concretas y suficientes.

Puntualiza que no expresó agravios sobre los intereses resarcitorios reclamados, los que advierte fueron calculados según el art. 37 de la ley de rito fiscal y por ende, deben ser confirmados.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que con sentencia agregada por IF-2022-129294959-APN-VOCXI#TFN se acumularon los Expedientes Nros. EX-2022-86218270- -APN-SGAI#TFN y EX-2022- 97844917- -APN-SGAI#TFN, por lo que por PV-2023-18163790-APN-VOCXII#TFN se reordenó el trámite y con PV-2023-91462176-APN-VOCXII#TFN se hizo lugar parcialmente a la oposición del ente fiscal con relación a la prueba informativa y pericial contable ofrecidas, y se admitió la producción del oficio dirigido al Banco Credicoop, cuya respuesta se agregó por PV-2024-11859810-APN-VOCXII#TFN.

Con PV-2024-18246123-APN-VOCXII#TFN se dispuso el cierre de instrucción. Por PV-2024-31031119-APN-VOCXII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "D".

Con IF-2024-37481794-APN-DTD#JGM y IF-2024-38754715-APN-DTD#JGM se agregan los alegatos presentados por las partes y por IF-2024-47845398-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para sentencia.

IV.- Que el planteo de nulidad introducido por la apelante debe ser desestimado en razón de que de los términos de los actos dictados se desprende que fueron emitidos en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado y valorando la prueba documental arrimada, sin que se haya afectado su derecho de defensa o incumplido plazos como alega la actora, por lo que se advierte que los motivos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo sometida a debate.

V.- Que en lo que hace a la defensa de prescripción opuesta por Ivetra S.A. se debe remarcar que la misma es esgrimida únicamente con relación al Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas de los períodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre del 2015, y si bien luego hace alusión a dicho planteo en el escrito recursivo contra la resolución determinativa del Impuesto al Valor Agregado se refiere al tributo mencionado en primer término.

Ello así, la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada).

Que el plazo de prescripción para determinar el Impuesto a las Ganancias – Salidas no Documentadas por el período fiscal noviembre de 2015 -último período fiscal respecto del cual se dirige al planteo en trato- comenzó a correr el 1° de enero de 2016 con término el 1° de enero de 2021, debiendo considerarse si rige alguna causal de suspensión y/o interrupción de su cómputo.

Que a contrario de lo sostenido por la recurrente resulta de aplicación lo dispuesto por el art. 17 de la ley N° 27.562 (B.O. 26/08/2020) que estableció: “Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”.

Que la suspensión establecida reviste carácter general surgiendo efectos respecto de la universalidad de contribuyentes y responsables, en dicho sentido lo entendió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar el alcance de la suspensión referida a la ley 23.495 en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.", del 26 de noviembre de 1991 al sostener que "cabe concluir que la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula - a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone 'con carácter general' En consecuencia, el modo en que ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que (...) no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria".

Que a ello se debe agregar la suspensión prevista en el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.). Que conforme se desprende del acto determinativo del Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas, el organismo fiscal con fecha 27/08/2021emitió la resolución de vista N° 118/2021, notificada en el domicilio fiscal electrónico el 30/08/2021, hechos a su vez no puestos en duda por la recurrente.

Que por lo tanto, conforme lo normado por la ley Nº 11.683 y la suspensión establecida en la ley N° 27.562 las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar el Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas y sus accesorios no se encontraban prescriptos al momento de emitir la resolución respectiva, debiendo rechazarse la excepción de prescripción articulada, con costas atento que por PV-2022-126831385-APN-VOCXII#TFN se difirió su tratamiento para el fondo.

Que dicho análisis podría ser replicado con igual conclusión con relación al Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales hasta noviembre de 2015.

VI.- Que corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que Ivetra S.A. declara como actividad principal la prestación de "Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías", lleva libros rubricados y cierra sus ejercicios comerciales el 30 de junio de cada año.

Que en la fiscalización llevaba a cabo se constató que la recurrente resultó ser usuaria de la facturación emitida a nombre de presuntos proveedores incluidos en la base e-Apoc del Fisco, cuyas anomalías se detallan a continuación:

Con relación a Compañía Argentina de Logística y Distribución S.A. las facturas observadas hacían referencia a los siguientes conceptos: “adicional mes…”, “movimientos….”, “ajuste correspondiente al mes de…”, “retiro y traslado de materiales de construcción”, “mantenimiento de calzada” y “servicios de asesoramiento contable – jurídico en construcción”. Cabe precisar que no fue localizada en su domicilio fiscal, la única empleada (sin remuneración declarada) era una de las socias. Se localizó a la Presidente de la firma, quien desconoció formar parte de la misma y quien, además, poseía indicios de tratarse de una persona de escasos recursos económicos. No se ubicó a la otra accionista, la cual tenía indicadores de escasa condición económica. Poseía declaradas actividades de notoria diversidad: transporte automotor de cargas n.c.p., venta al por mayor de mercancías n.c.p., venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso en los sectores agropecuario, jardinería, silvicultura, pesca y caza. Durante los años 2015, 2016 y hasta enero 2017 declaró únicamente un empleado, aunque no consignó remuneración para el mismo. Anteriormente no declaraba empleados. Nunca abonó aportes y contribuciones de la Seguridad Social. Los pagos de impuestos fueron prácticamente inexistentes cuando los montos de sus ingresos declarados habían sido muy significativos. No poseía bienes registrables, cuentas bancarias ni registros de acreditaciones, por lo cual las presuntas operaciones no habrían sido bancarizadas en cabeza de dicha empresa.

Se concluyó que correspondía considerar su carga en la base e-Apoc atento que no tenía capacidad operativa, económica ni financiera para el desarrollo de las actividades facturadas, por ello se encuentra incluida en dicha base como "Desconocido por sus titulares y/o responsables", estado de fiscalización terminada, con fecha de detección 30/12/2015.

Respecto de Export Ancona S.A. se observó que los conceptos facturados fueron: servicio de mantenimiento de equipos y maquinarias de construcción, traslado de maquinarias y señalización, retiro-administración, digitalización y almacenaje de documentación, traslado con recorrido y paradas de materiales a instalar, contratación de personal eventual y traslado a lugares indicados, servicio de mantenimiento a instalaciones eléctricas, servicios profesionales en construcción y asesoramiento, servicio de mantenimiento de pavimento, retiro especial de mercaderías almacenadas en depósitos y entregas en puntos indicados, servicio de mantenimiento a maquinaria de todo tipo y servicio de asesoramiento contable-jurídico. Por otro lado, se advirtió que se encontraba registrada en múltiples actividades y de notoria diversidad, a saber: “construcción, reforma y reparación de edificios residenciales", "servicios empresariales n.c.p.", "servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías n.c.p.", "servicios de operadores logísticos n.c.p.", "servicios relacionados con la electrónica y las comunicaciones", "servicios relacionados con la construcción", "servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial n.c.p.", "mantenimiento y reparación del motor n.c.p., mecánica integral" y "servicios de consultores en informática y suministros de programas de informática".

No se presentó a cumplir ninguno de los dos requerimientos cursados, cuando al vencimiento del segundo de ellos, presentó una nota solicitando un plazo de prórroga, sin presentarse nuevamente. No se pudo comprobar la existencia de establecimiento comercial, al contar con sólo dos empleados en relación de dependencia por el período fiscal 10/2015, para prestar la diversidad de servicios facturados. No poseía rodados de su titularidad, ni propiedades bajo su dominio. No presentó nunca declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias. Presentó declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 05/2015 a 05/2016, con una relación Débito-Crédito fiscal cercana a 1 ó inferior. Los pagos de impuestos fueron prácticamente inexistentes cuando los montos de sus ingresos declarados habían sido muy significativos. Además, nunca realizó ingresos por el IVA ni por el Impuesto a las Ganancias. Poseía cuentas bancarias y registraba significativos depósitos en las mismas.

La firma fue incluida en la base e-Apoc bajo la condición "Sin capacidad económica", con estado de fiscalización terminada, con fecha de detección 7/06/2016.

Que ello así, atento las inconsistencias enumeradas el organismo fiscal llegó a la conclusión de que los supuestos proveedores no poseían capacidad operativa para desarrollar las actividades en las que se hallaban inscriptas, por ello fueron considerados usinas de venta de facturas, debido a su falta de capacidad operativa para el desarrollo de las actividades facturadas a Ivetra S.A.

En atención a no haberse probado la existencia de los proveedores como tampoco de los conceptos facturados se procedió a impugnar la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias dado la falta de vinculación concreta con su actividad gravada, menos aún su justa medida, y del crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado.

Que dado la objeción de las sumas atribuidas a la supuesta cancelación de las facturas, debido a que éstas carecían de eficacia para acreditar el verdadero destino de los pagos, se otorgó a las erogaciones efectuadas el tratamiento de salidas no documentadas.

Que por último cabe aclarar que en el Impuesto a las Ganancias dado que la recurrente manifestó que no se habían computado en la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2017, las facturas de compras de la presunta proveedora Export Ancona S.A., el organismo fiscal comprobó que los gastos correspondientes a las facturas emitidas por dicha firma estaban activados, por lo que se procedió a desestimar la pretensión fiscal emergente del ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017 por impugnación de las compras al citado proveedor y, mantuvo el ajuste correspondiente al otro proveedor.

VII.- Que se deben analizar los agravios esgrimidos por Ivetra S.A. con relación a las determinaciones de oficio apeladas junto con las constancias documentales agregadas en la causa y la prueba informativa producida.

Que la recurrente aduce en su defensa que los proveedores al momento de operar eran empresas activas no incluidas en la Base Apoc, a lo que agrega que controló dicha circunstancia al momento de contratar sus servicios y que las facturas extendidas contaban con CAI y CAE vigentes y en lo que hace al pago afirma que se hizo con cheques y transferencias bancarias. Por ello, entiende que no se le pueden atribuir incumplimientos de terceros, a lo que agrega que las operaciones se encontraban debidamente documentadas y asentadas en sus registros contables, los que fueron puestos a disposición del ente fiscal.

Que durante la etapa de fiscalización aportó documentación referida a las operaciones concertadas, la que fue agregada en los antecedentes administrativos acompañados y entre la que se advierten las facturas, órdenes de pago, constancias de CAI/CAE y recibos.

Que sin embargo, no sólo es necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que con relación al agravio referido a la falta de inclusión de los proveedores en la Base Apoc al momento de las contrataciones, cabe remarcar que dicha circunstancia no implica que poseían capacidad operativa para contratar debido a que la sola inclusión no constituyó por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregaron las restantes constataciones efectuadas, las que deben ser rebatidas por la aquí recurrente.

Que por otro lado, la apelante opone reparos sobre el procedimiento seguido para arribar al dictado de las resoluciones recurridas al sostener que el ente fiscal no valoró en debida forma la prueba ofrecida para demostrar la sustantividad de las operaciones, sin embargo del análisis del procedimiento seguido no se advierte un actuar arbitrario por parte del organismo fiscal, sino un ejercicio diligente de sus facultades de verificación y fiscalización ya que de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos surge que se tuvo en cuenta la documentación proporcionada por la

recurrente, como así también la información obtenida de circularizaciones cursadas a clientes y otros proveedores de las firmas cuestionadas. También se analizó en debida forma la documental reunida, sin que se hayan ofrecido otras probanzas en la instancia administrativa.

Que ante este Tribunal luego del análisis sobre la pertinencia de las pruebas propuestas, por PV-2023-91462176-APN-VOCXII#TFN, se resolvió desestimar la prueba pericial contable dado que si bien Ivetra S.A. menciona que la misma debía ser efectuada sobre toda la documentación contable puesta a disposición no precisó los puntos periciales concretos sobre los que debían pronunciarse los profesionales, de manera que la misma devenía en una probanza meramente dilatoria al no poder suministrar así ningún dato de interés para la resolución de la presente controversia.

Que en lo que hace a la prueba informativa se rechazó aquella que versaba sobre elementos ya incorporados en las actuaciones o sobre aspectos que no se encontraban en discusión, y se hizo lugar únicamente al oficio dirigido al Banco Credicoop para que confirmará las operaciones realizadas con cheques y transferencias de la cuenta de Ivetra S.A. por los períodos en los que se cuestionan las operaciones.

Que con PV-2024-11859810-APN-VOCXII#TFN se incorporó la respuesta de la entidad bancaria en la que se acompañó el resumen de los movimientos de dos cuentas corrientes en pesos por los años 2015 a 2017, sin embargo dicha información no aporta claridad sobre los pagos a los proveedores, en razón de que la recurrente no aportó ningún detalle complementario sobre los mismos, como ya se dijo tampoco ofreció ningún punto de pericia en orden a reconstruir el circuito de pagos, ya que solo se limitó a expresar que los mismos se hicieron con cheques y con transferencias bancarias pero sin brindar un listado minucioso de los cheques aplicados o copias de ellos, sin tampoco requerirlas a la entidad oficiada. No respaldó sus dichos al no proporcionar dato alguno sobre los carturales o sobre quienes percibieron los fondos, lo que torna acertada la postura fiscal sobre la falta de sinceridad de las facturas, a pesar que Ivetra S.A. focaliza su defensa en desacreditar el proceder fiscal sin ofrecer nuevos elementos contundentes y pertinentes para demostrar la necesariedad del gasto y su vinculación con su actividad gravada. A lo que cabe añadir que tampoco demostrar la reconstrucción del circuito económico de las prestaciones supuestamente recibidas.

Que el Fisco realizó una ardua tarea investigativa en orden a recabar información sobre la situación particular de cada uno de los proveedores, en especial con la finalidad de lograr la localización y ubicación de sus integrantes, lo que no arrojó un resultado favorable en orden a la efectiva existencia de los mismos, más allá de lo formal. Ello así, en el caso de Compañía Argentina de Logística y Distribución S.A. la persona que figuraba como Presidente al ser ubicada desconoció a la firma y Export Ancona S.A. no cumplió con los requerimientos cursados, a lo que en ambos supuestos se agregó la constatación sobre la falta de establecimientos comerciales y/o vehículos y maquinarias para la prestación de los servicios de la índole de los supuestamente contratados.

Que las tareas realizadas por la inspección permiten inferir que los proveedores no fueron los prestadores de los conceptos expuestos en las facturas computadas en virtud de las irregularidades que los descalifican como tales, lo que descarta su capacidad operativa para brindar servicios de la magnitud de los facturados, que implican la utilización de maquinarias y vehículos de gran porte, además de personal en relación de dependencia.

Que los argumentos de la apelante se refieren a aspectos formales, al hacer referencia a la documentación de respaldo de las operaciones y a sus libros y registros, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en dicha facturación, al no acreditar que las prestaciones de servicios hayan sido reales y efectuadas por los proveedores cuestionados en autos, sin que ante este Tribunal se hayan incorporado elementos que rebatan la postura fiscal, en razón de que no aportó señales sobre la efectiva intervención de Compañía Argentina de Logística y Distribución S.A. y Export Ancona S.A., como prestadores de los conceptos facturados al versar solo sobre aspectos documentales.

Que ello así, resultan insuficientes o ausentes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante este Tribunal para demostrar la existencia de las operaciones.

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 por lo tanto, al no demostrarse la materialidad de las operaciones debido a que la facturación no reflejó la realidad económica de las transacciones, no se puede tener por acreditado la veracidad del vínculo comercial con los proveedores, por lo que se deben confirmar los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado al encontrarse involucrado la deducción de gastos y cómputo de créditos fiscales ficticios.

VIII.- Que resta referirse al ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentada.

Que el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias -ley vigente- establece que “cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”; mientras que el art. 38 de dicha ley dispone que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

Que con relación a la jurisprudencia, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana” del 26/8/2003 señaló: “18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

19) Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277) o, dicho en otras palabras, ‘las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación’ (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros).

20) Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11.683 (artículos 1 y 2 en el t.o. 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.

21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta –en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las “salidas no documentadas” ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título

propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).

23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria…"

Que en igual sentido se pronunció dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde al remitirse al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, sostuvo en su parte pertinente que "....ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....", reiterando dicho criterio en la causa "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI" de fecha 31 de julio de 2012.

IX.- Que ello así, a tenor de lo apuntado corresponde valorar los elementos de prueba colectados durante la fiscalización y ante esta instancia, debiendo evaluarse si se ha logrado la efectiva individualización de los beneficiarios.

Que la actora manifestó que los pagos de las operaciones con los proveedores Compañía Argentina de Logística y Distribución S.A. y Export Ancona S.A. se hicieron con cheques y con transferencias bancarias, sin brindar mayor detalle al respecto conforme se dijo en el Considerando VII. Por su parte, el organismo fiscal entendió que los pagos se hicieron y fueron registrados por Ivetra S.A., lo que únicamente acreditó la salida de fondos, pero sin individualizarse al perceptor dado la falta de veracidad de las operaciones que originaron los movimientos de fondos.

Que para aplicar el instituto de las salidas no documentadas, el Fisco Nacional cuestiona que las sumas no fueron percibidas por los supuestos proveedores, en atención a que no se probó la existencia de las operaciones ni se acreditó que éstos hayan sido los prestadores de los conceptos descriptos en las facturas, por lo que, de esta manera el beneficiario del pago de la operación reflejada en ese comprobante permanece oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.

Que a ello cabe agregar, que de admitirse que el beneficiario se encuentra identificado por el hecho de que una persona física o jurídica -distinta a la que emitió la factura- figure como perceptor en el cheque endosado, llevaría a neutralizar la aplicación de la figura de la salida no documentada.

Que por lo tanto, al verificarse el presupuesto que hace a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es decir un beneficiario oculto, procede la confirmación de este ajuste.

X.- Que con relación a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), los que además fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), sin que se presenten como confiscatorios, por lo que deben ser confirmados.

XI.- Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en autos en todas sus partes, con costas.

**La Dra. Gómez dijo:**

I.- Que en primer lugar, adhiero a la solución propiciada por el Dr. Martín en cuanto rechaza la excepción de prescripción articulada, con costas, y la defensa de nulidad de los actos apelados, sobre lo cual no corresponde imponer costas, toda vez que resultó un argumento más de la defensa de fondo, sin que se le otorgara el carácter de previo y especial pronunciamiento.

II.- Que también comparte en lo sustancial los argumentos expuestos por el Vocal Instructor para confirmar los ajustes del

Fisco Nacional efectuados en las resoluciones determinativas con más sus intereses resarcitorios. A mayor abundamiento y respecto al planteo efectuando en el punto I del recurso contra la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias (vide IF-2022-97844821-APN-DTD#JGM vinculado a la constancia de digitalización obrante en el IF-2022-132432954-APN-SGAI#TFN), más allá que no se advierte irregularidad procedimental alguna en la reserva dispuesta por el Fisco en los términos del Régimen Penal Tributario, lo cierto es que tal planteo resulta ajeno a esta litis y por lo tanto no procede expedirse sobre el encuadre de la conducta de la recurrente a los fines sancionatorios, en tanto no ha sido impuesta sanción alguna en el acto referido.

**La Dra. O´Donnell dijo:**

Que adhiero en lo sustancial al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Rechazar la excepción de prescripción articulada, con costas.

2) Confirmar las resoluciones apeladas en autos en todas sus partes, con costas.

3) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 10.296.751 (Pesos diez millones doscientos noventa y seis mil setecientos cincuenta y uno) equivalente a 209,81 (doscientos nueve con 81/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 25.741.877 (Pesos veinticinco millones setecientos cuarenta y un mil ochocientos setenta y siete) equivalente a 524,55 (quinientos veinticuatro con 55/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido según lo resuelto en los ptos. 1) y 2) precedentes, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 14/24 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.14 12:19:27 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.14 14:52:33 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.14 16:08:13 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.14 16:08:14 -03:00