República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-68430716-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 25 de Junio de 2025

Referencia: Sentencia - EX-2023-109320704- -APN-SGAI#TFN "MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A." VOC. XII

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-2023-109320704- -APN-SGAI#TFN caratulado “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. s/recurso de apelación – IVA - GANANCIAS - GANANCIAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS”.

El Dr. Martin dijo:

I.- Que mediante RE-2023-109317938-APN-SGAI#TFN la empresa MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. (de aquí en más Molino Cañuelas) interpone recurso de apelación contra las siguientes resoluciones que se detallan a continuación, suscritas por el jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección de Operadores Grandes Contribuyentes Nacionales:

- Res. N° 67/2023 (DV DEOB) de fecha 25/08/2023 donde se impugnaron las declaraciones juradas del **Impuesto a las Ganancias** por los períodos fiscales 2017, 2018 y 2019; se determinó de oficio con carácter parcial la obligación impositiva frente al tributo en dichos períodos y se determinó una disminución de quebranto por los períodos mencionados.
- Res. N° 68/2023 (DV DEOB) de fecha 25/08/2023 en la que se determinó de oficio la materia imponible y el tributo a ingresar por el **Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas**, por los pagos efectuados en los meses 12/2016 a 04/2018, 06/2018, 08/2018 a 01/2019, 03/2019 y 05/2019 a 11/2019, con más intereses y se aplicó una multa equivalente a cuatro veces el tributo evadido por las erogaciones efectuadas en los meses 12/2018, 01/2019, 03/2019, 05 a 09/2019 y 11/2019, absteniéndose de aplicar sanción conforme art. 20 del Régimen Penal Tributario por los pagos comprendidos en los meses 12/2016 a 04/2018, 06/2018, 08 a 11/2018.
- Res. N° 69/2023 (DV DEOB) de fecha 25/08/2023, en la cual se impugnaron las declaraciones juradas del **Impuesto al Valor Agregado** por los períodos fiscales 12/2016 a 11/2019 - ambos inclusive - y se determinó de oficio con carácter parcial la obligación impositiva frente a dicho gravamen por los períodos mencionados.

Que en primer lugar, trae a conocimiento que el 22/09/2021 el Juzgado de 1° Instancia en lo Civil y Comercial de la 6° Nominación de Río Cuarto, pcia. de Córdoba, ordenó su concurso preventivo por lo que se ve impedido a atender el pago de sus deudas.

Explica que a lo largo de la verificación realizada, intentó demostrar mediante numerosa documentación aportada que las operaciones observadas responden a compras de cereales y prestaciones de servicios de mantenimiento edilicio y eléctrico de las plantas de la empresa. Agrega que además de documentar y registrar las operaciones en sus libros contables, cumplió con las normas reglamentarias, las validaciones de CUIT de los proveedores y corredores intervinientes en la compra de granos, además de consultar vía Internet en la base de ARCA la conducta fiscal y la eventual condición de apócrifo de cada proveedor.

Expresa que las operaciones fueron canceladas con cheques y mediante transferencias bancarias a cuentas de los proveedores involucrados conforme ley 25.345, y que en caso de ser procedente se practicaron las debidas retenciones del impuesto a las ganancias las que fueron incluidas en las declaraciones juradas e ingresadas al erario público conforme comprobantes que se agregan.

Alega la nulidad absoluta e insanable de las resoluciones que apela por mediar efectiva violación del derecho al debido proceso adjetivo que consagra el art. 1° inc. f) de la ley 19.549 y defensa en juicio tutelado conforme art. 18 de la CN.

Manifiesta la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago del impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias - salidas no documentadas, e imponer sanciones en el periodo fiscal 2016.

Argumenta que el elemento subjetivo que conforma la figura sancionatoria no fue debidamente acreditado por lo que solicita la recalificación de la conducta y la aplicación de la Instrucción 6/2007 para las multas aplicadas en el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas.

Por último, ofrece prueba documental, informativa, testimonial y pericial contable. Que por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2023-145709722-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Menciona que la nulidad invocada por la recurrente debe ser rechazada teniendo en cuenta que no se ha violado derecho alguno al momento del dictado de las resoluciones que apela. Que además, respecto de la prescripción alegada menciona que no se han aplicado multas al contribuyente por el período fiscal 2016, pero en el caso de la determinación de impuesto -IVA e impuesto a las ganancias salidas no documentadas) de ese mismo período no están prescriptas conforme las reglas generales del art. 17 de la ley N° 27.562 (B.O. 26/08/2020).

Desarrolla en lo relativo al fondo de la causa que a raíz de una profunda investigación se comprobó que las operaciones -con los proveedores mencionados- resultan apócrifas. Dicha investigación encierra más que tan solo incumplimientos de terceros, para lo que acompaña un gran cúmulo de antecedentes administrativos para concluir que la actividad comercial entre Molino Cañuelas y quienes le proveen bienes y servicios resulta ficticia y por lo tanto corresponde rebatirla.

Agrega que no cuestiona la existencia formal de los proveedores lo que no corrobora que haya efectivizado las

operaciones que se cuestionan.

Comenta que la inclusión de los sujetos en la base eApoc no avala ni garantiza que el mismo haya operado durante el tiempo fiscalizado, de hecho la base se nutre de manera constante a medida que se van detectando las irregularidades.

Sostiene que Molino Cañuelas no ha aportado prueba alguna que demuestre que conocía a sus proveedores, lo cual forma parte de su deber en la gestión empresarial.

En lo que hace a los intereses resarcitorios, entiende que si bien la actora no se agravio de los mismos, corresponde su confirmación en razón de lo normado por el art. 37 de la ley de rito.

Expresa que la sanción aplicada en el instituto de las salidas no documentadas está debidamente comprobada teniendo en cuenta que los indicios recolectados sobre los proveedores exponen la maniobra dolosa por parte de la recurrente. Se opone a la recalificación de la conducta.

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

III.- Que luego, por PV-2025-33351651-APN-VOCXII#TFN se dispuso rechazar la prueba informativa, ya que los oficios solicitados versaban sobre cuestiones formales que no se debaten en autos y que además dicha información se hallaba en los antecedentes administrativos que acompañó el Fisco Nacional; la testimonial ofrecida carece de todo sustento teniendo en cuenta que a quienes se pretendió ofrecer de testigos habían tenido relación directa con la recurrente por lo que como menciona el Fisco Nacional son alcanzados por las generales de la ley; y por último, la pericial contable ofrecida por la recurrente fue rechazada habida cuenta de la falta de aptitud de los puntos periciales para desvirtuar la pretensión fiscal, por ejemplo que los expertos informen si la recurrente había facturado con los proveedores cuestionados, si estos se encontraban en la base eApoc y desde cuándo -entre otras-. Contra dicha decisión, la actora interpuso recurso de reposición con apelación en subsidio los que fueran rechazados por decisión de PV-2025-37206451-APN-VOCXI#TFN.

Que mediante PV-2025-54797254-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2025-66527952-APN-VOCXII#TFN se disponen los autos para sentencia.

IV.- Que de manera preliminar, corresponde analizar los planteos de nulidad y prescripción efectuados por la actora.

En el primer caso -nulidad- dicho planteo debe ser desestimado en razón de que conforme los actos dictados se desprende que fueron emitidos en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y ley N° 19.549 con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado y valorando la prueba documental arrimada -teniendo en cuenta que el Juez no está obligado a ponderar cada una de ellas-, sin que se haya afectado su derecho de defensa 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.

Que respecto del segundo caso -prescripción-, cabe aclarar que la misma es esgrimida con relación al Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas e IVA por el período fiscal 12/2016 - así lo expresa la apelante-.

Ello así, la ley N° 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 1° 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 ambos impuestos por el período fiscal diciembre de 2016 comenzó a correr el 1° de enero de 2018 con término para su prescripción quinquenal el 1° de enero de 2023, 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”. (el resaltado me pertenece)

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 conforme se desprende de los actos determinativos del Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas e IVA, el organismo fiscal con fecha 25/08/2023 emitió las resoluciones apeladas que fueran notificadas en el domicilio fiscal electrónico el 28/08/2023, hechos a su vez no puestos en duda por la recurrente.

Que por lo tanto, conforme lo normado por la ley N° 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 e IVA y sus accesorios no se encontraban prescriptos al momento de emitir las resoluciones respectivas, debiendo rechazarse la excepción de prescripción articulada.

V.- Que el contribuyente es una sociedad anónima comercial industrial financiera inmobiliaria y agropecuaria, cuya actividad principal es la molienda de trigo, que cierra sus ejercicios económicos y fiscales el 30 de noviembre de cada año.

Que además, cabe destacar que al momento de la interposición del recurso, la misma se encontraba en concurso preventivo desde el 02/09/2019 conforme sentencia N° 53 dictada por el Juzgado de 1° Instancia, de la 6°

Nominación, Secretaría N° 1, ciudad de Río Cuarto, pcia. de Córdoba, la que acompañó en autos.

Que conforme la verificación de las obligaciones fiscales realizadas en el ámbito del organismo recaudador, se detectaron una serie de inconsistencias que constituyen indicios suficientes que permitieron evidenciar que las operaciones efectuadas con los proveedores cuestionados habrían sido ficticias, sin existir elementos suficientes para entender que los sujetos cuestionados operaron con la apelante. Asimismo, tampoco se probó que los gastos deducidos hayan sido para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas tanto en lo que hace en el aspecto conceptual como en su magnitud, en consecuencia llevó a su impugnación. En el caso del IVA, resultaron improcedentes los cómputos de los créditos fiscales involucrados en las declaraciones juradas. conservar y obtener ganancias gravadas,

Que el listado de proveedores (en lo que hace a las impugnaciones respecto del impuesto a las ganancias y ganancias salidas no documentadas) es el siguiente:

- ACEITERA RAUCH SRL
- CARRANZA, ALICIA LILIANA
- CARRIZO, BRENDA GISEL
- CORTESE, JORGE ANTONIO
- EL ALGARROBO SRL
- GARCÍA, AMELIA SOLEDAD
- NUTRISOJA SA
- PONCE, MÓNICA LILIANA
- S&T SERVICE Y TECHNOLOGY SA

Para el IVA, además de los ya mencionados se detectaron también operaciones irregulares con:

- ADIR AGRO SA
- AGRO TÉCNICA NORTE SRL
- CREZ CO SA
- GALANTE, PEDRO SANTIAGO
- LABRAR SA
- ZARCO MAURO FABIÁN

Que si bien la actora en la etapa administrativa insiste en haber cumplido con las normas reglamentarias vigentes, esto es: las validaciones de la CUIT de los proveedores y corredores, la verificación de la conducta fiscal en “AFIP-REPROWEB” y la eventual condición de apócrifos en la “Base APOC”; además hace saber que cumplió con todas las formalidades a la hora de emitir las facturas por las operaciones realizadas y los servicios prestados; incluso acusa de que la supuesta incapacidad económica de los proveedores se determinó cuando ya Molino Cañuelas no operaba más con los mismos. Más allá de todas estas cuestiones, se hallaron razones suficientes para entender que las operaciones con los supuestos proveedores son ficticias, basándose en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o s/ Dto. 649/97) y el art. 12 de la ley del IVA. En consecuencia, se impugnaron las deducciones realizadas en base a los gastos declarados y el crédito fiscal computado por las operaciones de bienes y servicios involucrados.

Que para el caso de salidas no documentadas, cabe destacar que esos indicios claros y precisos mencionados relativos al carácter presuntamente apócrifo de los proveedores cuestionados no solo se liga a la operatoria y su veracidad, sino que además el organismo fiscal expresó que no se llegó a identificar al destinatario final de los

pagos; concluyendo que esas salidas de fondos fueron alteradas documentalmente, determinando así el tributo.

Que el Fisco Nacional deja claro que no se cuestiona en autos la existencia formal de los proveedores cuestionados ya que los mismos están constituidos y registrados ante el ARCA y eventualmente la IGJ, sin embargo, ello no resulta un elemento que de por sí afirme que las operaciones que se les atribuyen se hayan concretado realmente. Como corolario, se decidió mediante el dictado de las resoluciones que se apelan impugnar las deducciones relativas al impuesto a las ganancias, los pagos desprovistos de respaldo documental por el impuesto a las ganancias salidas no documentadas y el crédito fiscal computado en el impuesto al valor agregado.

VI.- Ahora bien, en esta instancia, cabe efectuar una reseña de cuáles fueron las irregularidades detectadas en los proveedores cuestionados, las que surgen del informe final de inspección obrante en los antecedentes administrativos incluidos en el IF-2023-145706452-APN-DTD#JGM y de las respectivas circularizaciones realizadas a cada uno de ellos, las que obran también en los antecedentes mencionados.

- ACEITERA RAUCH SRL: su actividad principal es la elaboración de aceites y grasas vegetales sin refinar. Incluído en la base eApoc bajo la condición de usina sin capacidad económica y/o financiera con **fecha de detección el 01/01/2016**. Operó con la fiscalizada entre el mes de septiembre de 2017 a noviembre de 2018, proveyendo de 93.32 toneladas de aceite de girasol refinado, las cuales fueron entregadas en la planta de Molino Cañuelas en la localidad de Cañuelas, Pcia. de Bs. As. Que no hubo solicitud de reintegro mediante base SIRIVA F-404 por lo cual el crédito fiscal a impugnar es la totalidad del generado. También se impugnó el cómputo de gastos en el impuesto a las ganancias.
- ADIR AGRO SA: su actividad principal es el asesoramiento (sic) y como actividad secundaria desarrolla el cultivo de soja. Fue incluido en la base eApoc bajo la condición de usina sin capacidad económica, con **fecha de detección el 15/11/2011**. Operó con la fiscalizada en los meses de marzo 2017 a enero de 2018 y proveyó de 87 toneladas de maíz, 147 de toneladas de trigo provenientes de la localidad de Roque Sáenz Peña, pcia. de Sta. Fe. Que los granos fueron entregados en la planta de la firma Cofco, Vicentín, ADM, Renova y Bunge. De la consulta a la base SIRIVA F-404 surge que hay solicitud de reintegro, por ende no se procedió a impugnar todo el crédito fiscal. Además, se procedió a verificar la totalidad de las cartas de porte involucradas en el libro de movimientos y existencia de granos, por lo que no se ajustaron montos en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.
- AGRO TÉCNICA NORTE SRL: su actividad principal es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales incluye arroz, oleaginosas y forrajeras excepto semillas. Fue incluído en la base eApoc bajo la condición usina sin capacidad económica con **fecha de detección el 18/09/2012**. Operó con la fiscalizada en los meses de enero a noviembre de 2017 proveyendo 227 toneladas de girasol, 568 toneladas de soja con procedencia conforme las cartas de porte aportadas de la localidad de Coronel Du Graty, pcia. del Chaco. Los granos fueron entregados en la planta de la firma Cofco, Buyatti y Terminal 6. De la consulta realizada a la base SIRIVA F-404, hay pedido de reintegro, por lo que el crédito fiscal no se impugnó en su totalidad. Se verificaron la totalidad de las cartas de porte involucradas en el libro de movimientos y existencias de granos, por lo que no hubo ajustes en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.
- CARRANZA, ALICIA LILIANA: su actividad principal es el transporte automotor de cargas ncp, venta al por mayor de productos y subproductos de molinería y venta al por mayor de mercancías ncp. Fue incluido en la base eApoc bajo la condición de usina sin capacidad económica con **fecha de detección 27/05/2011**. Operó con la fiscalizada en los meses de febrero a agosto de 2019. Realizó servicios de flete, emitiendo 30 facturas a Molino Cañuelas. Que de la consulta realizada a SIRIVA F-404 se obtuvo que no hay solicitud de reintegro por lo que en este caso se impugnó todo el crédito fiscal. También se impugnó el cómputo de

gastos en el impuesto a las ganancias.

- CARRIZO, BRENDA GISEL: su actividad principal es la construcción (sic). Fue incluida en la base eApoc bajo la condición usina sin capacidad económica con **fecha de detección el 09/10/2013**. Operó con Molino Cañuelas en los meses de diciembre 2016 a marzo de 2018, realizó servicios de obras varias emitiendo 41 facturas a la fiscalizada. De la consulta al SIRIVA F-404 se obtuvo la información de que no solicitó reintegro por lo que se procedió a impugnar el total del crédito fiscal. También se impugnó el cómputo de gastos en el impuesto a las ganancias.
- CORTESE, JORGE ANTONIO: su actividad es el transporte automotor de cargas ncp. Se encuentra incluido en la base eApoc bajo la condición usina sin capacidad económica con **fecha de detección 01/07/2015.** Operó con la fiscalizada en los meses de diciembre de 2016 a agosto de 2017, facturó servicios de flete, emitiendo un total de 20 comprobantes a Molino Cañuelas. De la consulta al SIRIVA F-404 se obtuvo la información de que no solicitó reintegro por lo que se procedió a impugnar el total del crédito fiscal. También se impugnó el cómputo de gastos en el impuesto a las ganancias.
- CREZ CO SA: su actividad principal es el cultivo de cereales ncp excepto de uso forrajero, la cría de ganado porcino, excepto la realizada en cabañas y el cultivo de soja. Fue incluida en la base eApoc con condición usina sin capacidad económica con **fecha de detección el 28/07/2009.** Operó con Molino Cañuelas en los meses de mayo a septiembre de 2017 y unas pocas operaciones en noviembre de 2019. Que además proveyó de 2.014 toneladas de sorgo granífero y la procedencia de la mercadería conforme cartas de porte son de la localidad de Venado Tuerto, pcia. de Sta. Fe. Los granos fueron entregados en la planta de ADM Agro SA, Servicios Portuarios SA y Cia Argentina de Granos SA. No solicitó reintegro en la base SIRIVA F-404 por lo que se procedió a impugnar todo el crédito fiscal. Se verificaron la totalidad de las cartas de porte involucradas en el libro de movimientos y existencias de granos, por lo que no hubo ajustes en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.
- EL ALGARROBO S.R.L.: su actividad principal es el transporte de cargas y el cultivo de soja. Fue incluido en la base eApoc bajo la condición sin capacidad económica con **fecha de detección el 26/09/2017**. Operó con la fiscalizada en los meses de mayo a diciembre de 2017. Proveyó 170 toneladas de maíz en calidad de proveedor primario y la procedencia de la mercadería conforme las cartas de porte son de la localidad de los Tigres, pcia. de Santiago del Estero, de Inriville y Noetinger, pcia. de Córdoba. Los granos fueron entregados en las plantas de ACA Coop Ltda., ADM, LDC, Molinos Agro y Terminal 6. De la consulta realizada a la base SIRIVA F-404 hay solicitud de reintegro por lo que se procedió a impugnar parte del crédito fiscal. Se verificaron la totalidad de las cartas de porte involucradas en el libro de movimientos y existencias de granos, por lo que no hubo ajustes en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.

  Destaca que hay 4 operaciones con fletes de cereales, por las que se procedió a impugnar tanto el crédito fiscal como el gasto en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.

- GALANTE, PEDRO SANTIAGO: su actividad principal es el cultivo de soja. Fue incluido en la base eApoc bajo la condición usina sin capacidad económica con **fecha de detección el 01/01/2017**. Operó con la fiscalizada en los meses de junio y julio de 2017 proveyendo 417 toneladas de soja y la procedencia de la misma según las cartas de porte es la localidad de Gualeguaychú, pcia. de Entre Ríos. Los granos fueron entregados en la planta de ACA Coop Ltda. y Molinos Agro S.A. De la consulta la base SIRIVA F-404, al haber solicitado reintegro por parte del crédito fiscal se procedió a impugnar parte del mismo. Se verificaron la totalidad de las cartas de porte involucradas en el libro de movimientos y existencias de granos, por lo que no hubo ajustes en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.
- GARCÍA, AMELIA SOLEDAD: su actividad principal es el transporte automotor de cargas ncp. Fue

incluido en la base eApoc bajo la condición de usina sin capacidad económica con **fecha de detección 20/09/2016** y operó con Molino Cañuelas en el mes de octubre de 2019. Realizó servicios de flete emitiendo una sola factura a la fiscalizada por $29.440.- Consultada la base SIRIVA F-404 no hay pedido de reintegro, por lo cual se impugnó la totalidad del crédito fiscal. También se impugnó el cómputo de gastos en el impuesto a las ganancias.

- LABRAR SA: sus actividades declaradas son la venta de flores, plantas, semillas abonos, fertilizantes y otros productos de vivero; venta al por mayor en comisión o consignación de cereales, oleaginosas y forrajeras excepto semillas; acopio y acondicionamiento de cereales y semillas, excepto de algodón y semillas y granos para forrajes; cultivo de trigo, soja, cereales ncp, excepto los de uso forrajero. Fue incluido en la base eApoc bajo la condición "con irregularidades en la cadena de comercialización", con **fecha de detección el 06/01/2018**. Operó con la fiscalizada durante los meses de diciembre 2016 a mayo 2017, proveyó 217 toneladas de soja en calidad de proveedor secundario y el domicilio de origen de la carga figura en la localidad de Casilda, pcia. de Sta. Fe, domicilio de la supuesta planta de acopio del proveedor. Los granos fueron entregados en la planta de Buyatti S.A. De la consulta realizada a la base SIRIVA F-404, hay solicitud de reintegro por lo que se procedió a impugnar parte del crédito fiscal. Se verificaron la totalidad de las cartas de porte involucradas en el libro de movimientos y existencias de granos, por lo que no hubo ajustes en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.
- NUTRISOJA SA: su actividad principal es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales (incluye arroz) y oleaginosas. Esta sociedad fue incluida en la base eApoc bajo la condición usina sin capacidad económica y/o financiera con **fecha de detección el 01/01/2018**. Operó con la fiscalizada en los meses de enero a diciembre de 2018, proveyendo 194,42 de toneladas de aceite de girasol refinado, las cuales fueron entregadas en la planta de Molino Cañuelas, en la localidad de Cañuelas, pcia. de Bs. As. De la consulta realizada a la base SIRIVA F-404 se informó que no hay solicitud de reintegro por lo que se procedió a impugnar todo el crédito fiscal generado. También se impugnó el cómputo de gastos en el impuesto a las ganancias.
- PONCE, MÓNICA LILIANA: su actividad principal es el transporte automotor urbano de cargas ncp. Fue incluida en la base eApoc bajo la condición sin capacidad económica/financiera con **fecha de detección 30/01/2018** y operó con Molino Cañuelas en el mes de enero a diciembre de 2017. Realizó servicios de flete emitiendo 29 facturas a la fiscalizada. Consultada la base SIRIVA F-404 no hay pedido de reintegro, por lo cual se impugnó la totalidad del crédito fiscal. También se impugnó el cómputo de gastos en el impuesto a las ganancias.
- ZARCO MAURO FABIÁN: brinda servicio a hogares privados que contratan servicio doméstico y como actividad secundaria se dedica al cultivo de trigo. Fue incluido en la base eApoc bajo la condición usina sin capacidad económica y/o financiera con **fecha de detección el 01/01/2016.** Operó con la fiscalizada en los meses de agosto 2017 a septiembre de 2018 proveyendo 1173 toneladas de maíz y 1068 toneladas de poroto de soja y 695,5 toneladas de trigo pan; siendo la procedencia de las mismas las localidades de Gramilla, pcia. de Santiago del Estero, 25 de mayo, pcia. de Bs. As. y Logroño, pcia. de Sta. Fe. según las cartas de porte es la localidad de Gualeguaychú, pcia. de Entre Ríos. Los granos fueron entregados en la planta de ACA Coop Ltda. y Molinos Agro S.A. De la consulta la base SIRIVA F-404, al haber solicitado reintegro por parte del crédito fiscal se procedió a impugnar parte del mismo. Se verificaron la totalidad de las cartas de porte involucradas en el libro de movimientos y existencias de granos, por lo que no hubo ajustes en el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.
- S&T SERVICE Y TECHNOLOGY SA: brinda servicios de electrónica y comunicaciones, instalación, ejecución y mantenimiento de instalaciones eléctricas, electromecánicas y electrónicas ncp; por último se dedica al servicio de transporte automotor de cargas ncp. Fue incluida en la base eApoc bajo la condición sin capacidad económica con **fecha de detección 21/07/2010** y operó con Molino Cañuelas en los meses

de diciembre de 2016 a septiembre de 2018. Facturó servicio de mano de obra eléctrica, emitiendo un total de 53 comprobantes a la fiscalizada. Consultada la base SIRIVA F-404 no hay pedido de reintegro, por lo cual se impugnó la totalidad del crédito fiscal. También se impugnó el cómputo de gastos en el impuesto a las ganancias.

De esta forma el organismo fiscal concluye que se trata de operaciones apócrifas, y procede a impugnar los créditos fiscales y gastos deducidos que se mencionan, atento no haber aportado la actora documental de respaldo de las transacciones.

VII.- Ahora bien, para comenzar con la cuestión de fondo conviene centrarnos en algunos de los agravios expresados por la recurrente.

Al respecto, la actora entiende que no puede recaer sobre sus hombros la facultad de verificación y fiscalización propia del ente fiscal, y que al momento de operar con los proveedores cuestionados los mismos cumplían con los requisitos formales para comerciar. Agrega que éstos no sólo se encontraban inscriptos sino que además poseían CAE vigente y que las operaciones cumplían con la normativa actual. A su turno, el Fisco Nacional advierte que si bien Molino Cañuelas no es responsable por las obligaciones tributarias de sus proveedores, ello no lo exculpa de verificar la situación fiscal de los mismos. Entiende que el cumplimiento de los deberes formales es uno de los elementos de las relaciones económicas, pero que tales exigencias no prueban por sí mismos la veracidad de las operaciones. Sostiene que no cuestiona la existencia formal de los proveedores, pero que todos los elementos o requisitos que la actora manifiesta que ellos poseen y cumplen no demuestran la efectiva realización de las transacciones.

En tal sentido, en la página 49 del escrito recursivo, la actora acompaña un cuadro donde se puede observar el listado de proveedores, las fechas de las operaciones y la fecha de su publicación en la base eApoc. Allí remarca que todas las inclusiones fueron posteriores a las detecciones. En efecto, interpreta que el ente fiscal al momento de las operaciones no tenía las pruebas suficientes para poder aseverar el carácter apócrifo de las operaciones, más aún Molino Cañuelas no tenía la forma de saberlo. El organismo fiscal expresa que la mera incorporación a la base no define las impugnaciones sino las irregularidades detectadas que constituyen indicios precisos y concordantes que atentan contra la sinceridad de las operaciones. Concluye respecto a este agravio, que la incorporación o no dentro de la base de ninguna manera constituye un límite temporal como condicionante para el análisis en cuestión.

La actora destacó algunas cuestiones respecto de ciertos proveedores, por ejemplo, el caso de **Aceitera Rauch SA.** por quien declara que la condición de apócrifo fue advertida el 30/01/2013, al tratarse de una supuesta usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera, y que el organismo fiscal tardó 7 años para desconocer las operaciones que se concertaron. El Fisco Nacional a su turno, explica que no pudo ubicar al proveedor en cuestión en el domicilio donde declara su actividad comercial, y que la actora computó con la proveedora gastos emergentes de supuestas provisiones de aceite de girasol refinado. Que esta situación la llevó a la inclusión en la base con la condición “usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera”, pero que además no declaró bienes registrables necesarios para la producción y/o comercialización, por lo que su entera situación es desfavorable. (ant. adm. cuerpo proveedor Aceitera Rauch SA IF-2023-145742399-APN-DTD#JGM y IF-2023-145743212-APN-DTD#JGM)

Otro ejemplo es el de servicio de flete prestado por: **Ponce, Mónica Liliana, García Amelia Soledad, Jorge Antonio Cortese y Carranza Alicia Liliana**. Mientras la recurrente explica que le excede el hecho de que los camiones y/o acoplados no estén a nombre de quienes brindan el servicio ya que al momento de la operatoria esos

fletes prestaban el servicio contra factura, argumenta que desconoce los medios que utilizaban para concretar la operatoria. El organismo fiscal remarcó puntualmente a la proveedora Carranza Alicia Liliana manifestando que el domicilio declarado se trataba de una casa habitación humilde, sin rastro de que se realizara alguna actividad comercial o económica. Adiciona que no se llegó a corroborar que los rodados a nombre de la Sra. se encuentren en estado operativo debido a su antigüedad (años 1971, 1974, 1985, 1998). También se pregunta cómo prestó el servicio si no tenía personal para hacer frente al trabajo. Por último, de las facturas exhibidas se observa que los rodados que surgen de las mismas no pertenecen a la supuesta proveedora. (ant. adm. cpo. inv. Carranza Alicia Liliana IF-2023-145743815-APN-DTD#JGM).

VIII.- 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 ficticias; 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, en el Impuesto a las Ganancias, y eludir el pago del 35% del impuesto para beneficiario efectivo, ya que no se puede identificar al emisor real de las facturas apócrifas, y existe una carencia respecto del respaldo documental.

Que se concluyó que no resultó acreditada la operatoria comercial desplegada para tener por existentes las operaciones de compra y los servicios prestados, al no brindar la recurrente constancias sobre el pago, el transporte de las mercaderías, o cualquier otro elemento que permita alterar el criterio fiscal sobre la inexistencia de las transacciones.

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. Y aquí le asiste razón al Fisco Nacional cuando manifiesta que la actora no ha logrado derribar la pretensión fiscal con las pruebas arrimadas, sino con el intento de mencionar requisitos meramente formales que si bien son necesarios y obligatorios no acreditan la real operatoria. Que luego de una intensa actividad investigativa desplegada por el ente fiscal, la recurrente no aportó prueba que permita convencer que se tuvo la debida diligencia al momento de contratar con los proveedores que se cuestionan.

Que si bien las partes no profundizan en sus presentaciones la cuestión relativa al circuito de pagos, corresponde dejar asentado el análisis efectuado por la fiscalización obrante en el informe final de inspección (ant. adm. IF-2023-145706452-APN-DTD#JGM, y de las circularizaciones realizadas a las distintas entidades bancarias involucradas: ant. adm. IF-2023-145738411-APN-DTD#JGM, IF-2023-145739090-APN-DTD#JGM y IF-2023-145738708-APN-DTD#JGM). Entre la información recabada y destacada, el Banco de la Provincia de Córdoba respecto de ciertos cheques informó que analizando a los endosantes, solo en uno de ellos encontró un segundo endoso -a la firma Aceitera Rauch SRL-, siendo la firma destinataria IGL Granos SA, la que luego de ser circularizada informó que no ha recibido el cheque mencionado y que no operó con Aceitera Rauch SRL.

Como se mencionó anteriormente, una serie de pagos fue realizada mediante transferencias y la fiscalización procedió a relevar dicha información, sin embargo en la misma no obraban las cuentas de destino, por lo que se compulsó del sistema e-fisco los números de las cuentas bancarias que poseen los proveedores que recibieron dichas transferencias. En ciertos casos no formuló observaciones respecto de los extractos bancarios obtenidos, en otros casos no recibió respuesta.

Que entonces, y teniendo en cuenta la vaga información obtenida respecto del circuito de pagos, no puede dejarse de lado la serie de irregularidades detectadas a los supuestos proveedores. Así las cosas, las operaciones quedan

sesgadas dada la incorporación de los proveedores a la base eApoc y la serie de indicios recolectados.

Por lo tanto, el organismo fiscal actuó en todo momento con prudencia, es decir, haciendo un detalle pormenorizado de las irregularidades que presentó cada proveedor - esto se observa en el informe de inspección y las circularizaciones citadas-, no tomando a la ligera su análisis sino que distingue a cada uno llegando a conclusiones disímiles debido a que en varios casos a lo largo de la investigación admitió gastos en el impuesto a las ganancias, no consideró ciertas erogaciones como salidas no documentadas y las impugnaciones en el iva fueron parciales.

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 impugna 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 en el caso del impuesto a las ganancias ocurre que no se logró acreditar (sólo para el caso de los proveedores que se mencionan) que aquellos servicios prestados o bienes adquiridos hayan sido gastos necesarios para obtener, mantener la ganancia gravada, por lo que corresponde impugnar la deducción de los mismos de la base imponible del tributo. (art. 37 ley del impuesto a las ganancias t.o s/ Dto. 649/97).

Como conclusión, al no obrar en autos constancias que permitan tener por acreditada la veracidad del vínculo con las firmas proveedoras en orden a permitir la deducción del costo/gasto en el Impuesto a las Ganancias y del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, se debe confirmar el ajuste de proveedores practicado en dichos tributos.

IX.- Que resta referirse a los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas.

Que el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias (t.o s/ Dto. 649/97) 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 dicho ordenamiento 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".

En el caso de autos y como ya se expuso, el organismo fiscal ha demostrado con una serie de irregularidades e inconsistencias que los proveedores son utilizados para generar facturación apócrifa, en consecuencia, no forman parte de la relación comercial. Así las cosas, queda revelado que no hay contraprestación alguna, la documentación que viene a respaldar las supuestas operaciones es inválida, no hay beneficiario visible de los pagos y no se observa de qué manera dichas operaciones tendrían como fin obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

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.

Que ello así, a tenor de lo apuntado corresponde valorar los elementos de prueba colectados durante la fiscalización y ante esta instancia, habiéndose llegado a la conclusión de que los mencionados proveedores no han podido ser localizados en algunos casos o bien los mismos no poseen la capacidad económica, financiera o estructural que evidencien la realización de la operación y menos aún la identificación del presunto proveedor. 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 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 de beneficiarios ocultos, procede la confirmación de este ajuste.

X.- Que merece un párrafo aparte el planteo sobre las retenciones en el Impuesto a las ganancias efectuadas por Molino Cañuelas respecto de los comprobantes cuestionados.

Que del escrito recursivo se desprende, en carácter subsidiario, que las mismas deberían computarse a cuenta del gravamen que efectivamente corresponda en caso de que esta instancia confirmara el ajuste fiscal.

Que al respecto, cabe dejar constancia que dichas retenciones fueron acreditadas en los CUITS de los proveedores observados y el desconocimiento por parte del Fisco Nacional y de este Tribunal de las operaciones ventiladas en la litis no implica que dichos contribuyentes no hayan computado en sus declaraciones juradas el impuesto efectivamente retenido contra la multiplicidad de actividades que poseen declaradas, cuestión que no ha sido acreditada, razón por la cual no puede prosperar la solicitud formulada.

XI.- Ahora bien, cabe por último referirse a la sanción de la multa y su graduación, aplicada en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas por las erogaciones efectuadas en los meses 12/2018, 01/2019, 03/2019, 05 a 09/2019 y 11/2019, ya que se abstuvo de aplicar sanción conforme art. 20 del Régimen Penal Tributario por los demás períodos.

El artículo 46 citado 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 cabe tener en cuenta que en el marco de la figura de la salida no documentada, las erogaciones han sido la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del emisor/perceptor del pago. No hay un comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, ya que es un desprendimiento de la operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo: el comprobante que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente, lo que resulta motivo de impugnación.

Que en el caso, queda consumado el elemento objetivo de la evasión dispuesta en virtud de la detección de operaciones con proveedores apócrifos, habiéndose imputado en exceso crédito fiscal, y abultando el gasto/compras para su deducción, que luego se impugnó.

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 el caso de autos, se encuentra acreditada la intencionalidad de la recurrente que generó documentación apócrifa para respaldar operaciones inexistentes y así defraudar al Fisco Nacional. Si bien la actora alega y defiende la veracidad de esas operaciones, lo cierto que no aportó prueba fehaciente que haga desvirtuar la pretensión fiscal.

Que las presunciones establecidas en el art. 47 de la Ley N° 11.683 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador. Por su parte el citado artículo consagra que “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones 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 y c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.”

Por lo que en este sentido, se verifica que 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.

Para finalizar y puntualizar respecto del instituto de las salidas no documentadas, cabe tener en cuenta que la actora no logró probar que las operaciones cuestionadas fueron realizadas por los supuestos proveedores y que el hecho de cumplir con requisitos formales como la facturación -entre otras-, no libera al contribuyente de la responsabilidad de demostrar que se realizó efectivamente la operatoria comercial que se pretende documentar.

En lo que hace al pedido de recalificación de la sanción en la figura omisiva prevista en el art. 45 de la ley 11.683 no corresponde la misma por cuanto, la presunción de dolo contemplada en el art. 47, no fue debidamente desvirtuada en consecuencia la aplicación de una figura culposa por un actuar negligente, tal y como pretende la actora en sus agravios es improcedente.

Por último, cabe hacer mención a la graduación de la sanción analizada, ello por cuanto conforme la resolución que determinó la multa en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas graduó la misma en cuatro (4) veces el impuesto evadido. Que dicha decisión del Juez administrativo se basó en el Dictamen N° 197/2023 (DV JUGN), en el cual se estableció la sanción que prima facie contenía una graduación conforme el Anexo II pto. 2 de la IG N° 7/2020 (AFIP), es decir, tres (3) veces el tributo evadido.

Que de la consulta al Servicio Jurídico a la Sección Sumarios Materiales sobre antecedentes sumariales por infracción a los arts. 45 y 46 de la ley 11.683 y a los efectos de verificar la reincidencia, se informó que Molino Cañuelas posee: 1) multa aplicada por el impuesto a las ganancias, PF 2009 (**art. 45**) mediante Res. SM/1889/2013 de fecha 09/10/2013, notificada el 22/10/2013 y cancelada mediante compensación (fecha sefi

02/12/2013) y 2) multa aplicada por el impuesto a las ganancias, PF 2010 **(art. 45**) mediante Res. SM/1321/2014 de fecha 26/02/2015, notificada el 27/03/2015 y cancelada mediante pago de fecha 30/03/2015. En ese sentido advierte la existencia de antecedentes sumariales que pueden ser considerados como supuestos de reincidencia, por lo que podría resultar aplicable la IG N° 7/2020. Manifiesta que el juez administrativo podría, si así lo considera, graduar la sanción en base a la instrucción citada, esto es cuatro (4) veces el importe del tributo evadido, situación que efectivamente fue tomada para integrarse en la resolución.

Ahora bien, no encontrando en el expediente ni en los antecedentes administrativos la documentación que respalda las sanciones anteriores (tomadas como antecedentes de reincidencia), queda basarse en el criterio ya expuesto en los autos "NUBICOM S.R.L. s/recurso de apelación EX-2023-95194387- -APN-SGAI#TFN" con sentencia de fecha 20/12/2023, en la que se estableció en el voto de quien suscribe:

"Que el antecedente ha sido el único argumento utilizado por el Juez administrativo en su evaluación y graduación de la multa para justificar su fijación en 4 tantos del impuesto omitido.

Que a mi entender no existe ningún impedimento legal para que el "antecedente" tomado por el ente fiscal a los efectos del agravante por reincidencia sea respecto de un sumario de fecha mayo de 2018, ya que como he expresado en el Expediente "ROCHIETTA JUAN LUIS" -de esta misma Sala- todos los antecedentes forman parte de la conducta del contribuyente y de su historia fiscal, en especial al no haber existido con la sanción de la ley Nº 27.430, B.O. 29/12/2017, una decisión de perdón por parte del Congreso de la Nación…".

"Que ello así, el art. 50 de la ley Nº 11.683 (t.o. vigente) estableció que: "Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley cometiera, con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso". (el resaltado me pertenece). Como se puede apreciar el legislador distingue precisamente entre la comisión de la nueva infracción sin ningún otro condicionante y la imputación de la anterior con acto firme que la convalide, siendo este el momento disparador de los 5 años.".

En el presente caso las infracciones que hacen de antecedentes son de fecha 09/10/2013 y 26/02/2015 y las nuevas fueron cometidas desde el mes de 12/2018, es decir que la segunda de ellas quedaría enmarcada dentro de los cinco (5) años que exige la norma, sin embargo, considero que no se dan en autos los presupuestos requeridos por la ley para que la reincidencia resulte operativa, en razón de que la naturaleza de la infracción del año 2015 (tipificada por el art. 45 de la ley 11.683) disiente de la cualidad de la que se está analizando (tipificada por el artículo 46 de la ley citada).

En virtud de los hechos expuestos, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas por los pagos efectuados en los meses de 12/2018, 01/2019, 03/2019, 05 a 09/2019 y 11/2019, reduciendo su graduación a dos (2) veces el tributo evadido ($ 2.063.379,86), con costas a la actora en la parte que se confirma y por su orden en la que se reduce.

XII.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe señalar que si bien la recurrente no los mencionó dentro de sus agravios, 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.

XIII.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones que determinaron el Impuesto a las Ganancias, a

las Ganancias - Salidas no Documentadas, y el Impuesto al Valor Agregado, en cuanto al capital y los intereses resarcitorios respectivos, con costas.

Por su parte, voto por confirmar el encuadre de la multa aplicada (art. 46 Ley 11.683), debiendo reducirse su graduación a 2 (dos) veces el impuesto evadido ($ 2.063.379,86), con costas a cargo de la actora, excepto en la parte que se reduce, en cuyo caso se imponen por su orden.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que adhiere a la solución propiciada por el Dr. Martín en cuanto: rechaza las defensas de nulidad y prescripción articuladas, sin imposición de costas por no sustanciarse como excepciones previas; confirma los ajustes en el impuesto a las ganancias, al valor agregado y en concepto de Salidas no Documentadas, como así también la confirmación de los intereses resarcitorios reclamados en los actos en crisis, imponiéndose las costas a cargo de la parte vencida. Asimismo, comparto la decisión de confirmar la sanción aplicada en la resolución determinativa de salidas no documentadas por los pagos efectuados en los meses de 12/2018, 01/2019, 03/2019, 05 a 09/2019 y 11/2019, reduciendo su graduación a dos (2) veces el tributo evadido, con costas a la actora en la parte que se confirma y por su orden en la que se reduce.

II -Adicionalmente y respecto al planteo subsidiario del cómputo de retenciones (vide punto VIII.1 del recurso), ante la inexistencia de constancias concretas en las presentes actuaciones que valide ello con la precisión necesaria para su evaluación, no corresponde que ello sea considerado.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero a la solución propiciada por el Vocal Instructor en cuanto rechaza los planteos de nulidad y prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio e imponer multa por las obligaciones intimadas en las Resoluciones Nros. 68/2023 y 69/2023, sin costas (Bolland, Fallos 336:70). En el caso de la multa aplicada en la Resolución N° 68/2023 he dicho ya que si bien en precedentes anteriores he sostenido que las normas que establecen la suspensión del plazo de prescripción en regímenes excepcionales de regularización no tienen incidencia en materia sancionatoria, un nuevo análisis de la cuestión a la luz de la jurisprudencia reciente en la materia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativa Federal, conlleva a que también deban aplicadas al plazo de prescripción de las sanciones.

Adhiero, además, al voto del Vocal Instructor que propone que se confirmen las determinaciones de oficio recurridas y los respectivos intereses resarcitorios intimados en ellas, con costas a la parte vencida. Comparto también al tratamiento dado a las retenciones ingresadas en el Considerando X de su voto.

Asimismo, corresponde confirmar la multa de defraudación impuesta en el impuesto a las salidas no documentadas en la Resolución N° 68/2023 con la graduación dispuesta por el juez administrativo. Ello, en atención a que éste ha acreditado –y la recurrente no ha objetado- la existencia de antecedentes sumariales previos por infracciones materiales dentro del plazo al que se refiere el art. 50.1 de la ley 11.683, es decir que en dicho plazo se le han aplicado multas de la misma naturaleza que configuran el presupuesto legal de la reincidencia. Las costas corresponden que sean soportadas por la vencida.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones que determinaron el Impuesto a las Ganancias, a las Ganancias - Salidas no Documentadas, y el Impuesto al Valor Agregado, en cuanto al capital y los intereses resarcitorios respectivos, con

costas.

2°) Confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas por los pagos efectuados en los meses de 12/2018, 01/2019, 03/2019, 05 a 09/2019 y 11/2019, reduciendo su graduación a dos (2) veces el tributo evadido, con costas a la actora en la parte que se confirma y por su orden en la que se reduce.

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 $ 894.103.- (Pesos ochocientos noventa y cuatro mil ciento tres) equivalente a 12,37 (doce con 37/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 2.235.258.- (Pesos dos millones doscientos treinta y cinco mil doscientos cincuenta y ocho) equivalente a 30,93 (treinta con 93/100) 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 la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24,25, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 11/2025 (12/06/2025) 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: 2025.06.25 08:20:24 -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: 2025.06.25 08:37:21 -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: 2025.06.25 12:11:31 -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: 2025.06.25 12:11:32 -03:00