República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-124975180-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Noviembre de 2022

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. NRO. 36.501-I y sus acumulados , caratulado "DU PONT ARGENTINA S.RL. s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El **Expte. N° 36.501-I y sus acumulados Exptes. N° 36.502-I, N° 36.503-I, N° 36.504-I y N° 46.117-I** caratulados **"DU PONT ARGENTINA S.R.L s/Recurso de Apelación",** a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que a fs. 1966/1987vta.; fs. 2086/2106vta., fs. 2207/2227vta., fs. 2409/2429, fs. 2632/2648vta. la firma DU PONT ARGENTINA S.R.L interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones emitidas por la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI:

(i) N° 46/2012 (DV DEOA) de fecha 28 de junio de 2012 que le determina los resultados impositivos (beneficio) en el Impuesto a las Ganancias, en la suma de diez millones trescientos cuarenta y cuatro mil seiscientos cuarenta y tres con cuatro centavos ($10.344.643,04) por el periodo fiscal 2005; la suma de pesos cinco millones doscientos treinta y siete mil novecientos cinco con setenta y ocho centavos ($5.237.905,68) por el periodo fiscal 2006; y la suma de pesos treinta y cinco millones sesenta y cuatro mil quinientos noventa y seis con cincuenta y cinco centavos ($35.764.596,55) por el periodo fiscal 2007, los que son compensados en su totalidad con quebrantos computables de ejercicios anteriores.

(ii) N° 47/2012 (DV DEOA) de fecha 28 de junio de 2012 que le determina de oficio el saldo del primer párrafo del artículo 24 de la ley N° 23.349 a favor del contribuyente, y el saldo a favor de la administración fiscal, en concepto de Impuesto al Valor Agregado, periodos fiscales 11/2005 a 09/2008.

(iii) N° 48/2012 (DV DEOA) de fecha 28 de junio de 2012 que le determina de oficio la obligación fiscal en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas, periodos fiscales 05/2005 a 08/2005 y 10/2005 a 12/2006 en la suma de pesos seiscientos sesenta y siete mil ciento cuarenta con doce centavos ($ 667.140,12) y el monto de pesos un millón setenta y

ocho mil treinta y seis con ocho centavos ($1.078.036,08) calculados en concepto de intereses resarcitorios.

(iv) N° 49/2012 (DV DEOA) de fecha 28 de junio de 2012 que le determina de oficio el saldo del primer párrafo del artículo 24 de la ley N° 23.349 a favor del contribuyente, y el saldo a favor de la administración fiscal, en concepto de Impuesto al Valor Agregado, periodos fiscales 04/2005 a 10/2005.

(v) N° 328/2015 (DV DEOA) de fecha 28 de diciembre de 2015 que decide aplicarle una multa de pesos dos millones mil cuatrocientos veinte con treinta y seis centavos ($2.001.420,36) equivalente a tres (3) veces el tributo evadido por el Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas correspondiente a los pagos efectuados durante los meses 01/2005 a 12/2006, ambos inclusive, encuadrando su conducta en las previsiones de los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley N°11.683.

Pone de manifiesto que, según expresan las resoluciones determinativas de oficio, como resultado de las tareas de investigación el organismo fiscal sostiene que ciertos proveedores de la firma no tienen capacidad operativa/económica para actuar como productores o arrendatarios en la venta o canje de cereal y, a partir de allí, impugna las operaciones realizadas con aquellos, considerándolas inexistentes.

Señala que los funcionarios actuantes sustentan los ajustes en elementos evaluados en la actualidad, con los cuales pretenden conjeturar y proyectarse hacia el pasado alcanzando las operaciones concretadas en los periodos verificados, de manera que su primer agravio radica en la probable variación de los escenarios que mide el fiscalizador, de modo que un productor perfectamente legitimado en el año 2005, puede al momento de la investigación haber cambiado su situación sin que ello interfiera en las operaciones ya cumplidas y sin que pueda atribuirse a la empresa responsabilidad al respecto.

Agrega que -en todos los casos- las presunciones del organismo fiscal se vinculan exclusivamente con las condiciones fiscales –formales y sustanciales- la solvencia, la capacidad de operación y la composición accionaria de los productores impugnados, agraviándose por entender que de existir tales irregularidades, las mismas son atribuibles solo a los sujetos impugnados mas no a la empresa que actuó en modo diligente en la evaluación de los proveedores a quienes realizaba las compras (y/o ventas), según lo establecen las normas y el obrar de un buen hombre de negocios.

Sostiene que las operaciones de venta y compra de cereales, o su caso, de canje por los productos que comercializa, se encuentran enteramente documentadas, habiendo aportado –también en esta etapa- los legajos de cada uno de los sujetos cuestionados, que ponen de manifiesto la efectiva realización de las transacciones, sin que el fisco haya valorado esa prueba en oportunidad de emitir las resoluciones que recurre.

Destaca como hecho relevante la inscripción de los productores en el Registro de Operadores de Granos en la época de las transacciones, agraviándose ante la falta de consideración por parte del fisco nacional de tal extremo que probaría –a su entender- la existencia de las operaciones, haciendo hincapié en las normas que rigen el mencionado Registro y que disponen una serie de controles a los fines de inscribir allí a los sujetos que lo solicitan.

Alega la contradicción manifiesta del organismo fiscal cuando asevera que el registro fue creado ante la informalidad del sector y para resguardar la recaudación impositiva con la implementación de mayores retenciones para quienes no estaban registrados, pero que ello no implica que la AFIP tuviera conocimiento de la capacidad económica u operativa de estos sujetos. Insiste que tal postura pone en evidencia la intención de la administración fiscal de que la empresa detecte una situación presuntamente irregular en los productores que aquella había considerado perfectamente legítima, merced a la documentación presentada para la inscripción en el registro según lo exigido por la normativa que legisla.

Se agravia en tanto los actos apelados expresan que no tiene incidencia sobre el ajuste el hecho de que los proveedores no estuvieran incluidos en la Base APOC en oportunidad de efectuarse las operaciones. Señala que los contribuyentes tienen la obligación de contratar con terceros que respalden sus actos con la constancia de inscripción ante la AFIP y evitar así, operar con sujetos irregulares, siendo un absurdo que luego se asegure que aquel control no tiene influencia alguna sobre la legitimidad de las operaciones.

Con respecto al circuito de pagos, expone que el fisco nacional no ha controvertido la forma en que DU PONT canceló las operaciones ni que el destinatario haya sido el productor/arrendatario observado. Ratifica que las cancelaciones se efectuaron con estricto cumplimiento de lo dispuesto en la ley N° 25.345 y la R.G. 1547/2003, es decir por depósito en cuentas, transferencias bancarias o pagos con cheques, tal como surge de la documentación obrante en los antecedentes administrativos. Asimismo, impugna la omisión de considerar las retenciones practicadas e ingresadas por DU PONT, las que no fueron detraídas en oportunidad de proyectarse los ajustes.

Respecto al impuesto a las ganancias, ratifica la procedencia de las deducciones efectuadas considerando que con la prueba rendida logró acreditar la efectiva realización de las transacciones e insistiendo en que en oportunidad de contratar efectuó todos los controles formales y sustanciales de los sujetos, tal cual lo prevé la normativa aplicable. Reitera idéntico argumento a los fines de impugnar los ajustes en salidas no documentadas, asegurando que no resulta aplicable la figura a su caso en tanto las operaciones cuentan con debida documental de respaldo.

Finalmente, con relación a la multa aplicada en concepto de impuesto a las ganancias – salidas no documentadas, invoca la imposibilidad de castigar la omisión de pago del referido instituto con las penas previstas en los artículos 45 y 46 de la ley 11.683, en tanto las figuras infraccionales allí tipificadas requieren de un elemento que no se presenta en el caso, es decir una declaración jurada. Invoca la existencia de un vacío legal en lo referente a la “forma” y “plazo de presentación” de la declaración jurada correspondiente al particular impuesto, lo que impide tipificar a la conducta como una omisión o defraudación fiscal. En subsidio, requiere el reencuadre de la conducta como culposa.

Cita jurisprudencia. Acompaña prueba documental y ofrece pruebas informativa y pericial contable. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que fs. 2004/2027, fs. 2119/2139, fs. 2245/2271, fs. 2438/2461 y fs. 2656/2673 la representación fiscal contesta los recursos cuyo traslado le fue conferido.

Como cuestión preliminar, rechaza la impugnación de la actora referida a las tareas de investigación efectuadas en la etapa de fiscalización y luego trasladadas a los actos determinativos, en tanto indica que serían impropias e insuficientes las pruebas de cargo colectadas. Frente a ello, expresa que el juez administrativo en el dictado de los actos cuestionados ha hecho diversas referencias a las piezas existentes en los antecedentes administrativos que avalan su tesis respecto de cada punto controvertido, pudiéndose apreciar además el dedicado trabajo de exponer con la mayor claridad posible las situaciones discutidas y los motivos de los rechazos de las defensas opuestas.

Destaca que como resultado de las tareas y el análisis practicado por la verificación actuante pudieron reunirse elementos de entidad suficiente como para sostener la inexistencia de las operaciones efectuadas por DU PONT ARGENTINA S.R.L con los proveedores impugnados, todo ello en razón de no haberse probado la efectiva adquisición de bienes facturados, por lo que, en consecuencia procede la impugnación de los créditos fiscales computados por la responsable en sus declaraciones juradas del impuesto.

Manifiesta que la actora pretende controvertir el criterio fiscal mediante una lectura sesgada de los elementos de juicio existentes en tanto destaca las formalidades que se habrían cumplido desatendiendo el fondo, considerando erróneamente que aquellos elementos llevarían a constatar la real existencia de las adquisiciones realizadas a los productores cuestionados.

Asegura que habiendo efectuado el seguimiento del circuito físico y financiero de las operaciones en cuestión, la inspección interviniente observó una serie de situaciones que pusieron en evidencia que fueron ficticias, no resultando posible recabar elementos con entidad suficiente para sostener que los productores investigados realmente operaron como tales. Recuerda que si por diversas circunstancias se determina que el sujeto que figura como emisor de la factura resulta ser un proveedor ficticio, deviene insuficiente que aquella insista en considerar verdadero el negocio jurídico que el documento pretende acreditar y, por consiguiente, corresponde la impugnación del crédito fiscal.

Con relación a la agravio según el cual la inclusión de los proveedores en la Base APOC resulta ser posterior a la época de las operaciones cuestionadas, señala que no puede ser desdeñada desde que constituye un reflejo veloz de una investigación previa y sólida que deriva en la referida incorporación, destacando que los argumentos esgrimidos por la parte se circunscriben a meros cumplimientos formales de las exigencias del fisco, sin embargo no aporta probanza a efectos de acreditar que las operaciones existieron, tal como han sido presentadas.

En lo que respecta a la inclusión de los proveedores en el Registro de Operadores de Granos, contrariamente a lo que pretende la recurrente, los requisitos a los que alude y de cuyo cumplimiento depende dicha inclusión no importa de parte del organismo una verificación profunda. Más concretamente, las normas que reglamentan el referido Registro refieren a la presentación de cierta documentación necesaria a los fines de acogerse al régimen, pero en modo alguno significa que el fisco -a los fines de ese acogimiento- realice una “exhaustiva evaluación de la situación operativa, económica, y fiscal de productor…” que pudiera ser comparada con las tareas de fiscalización y verificación emprendidas en el marco de las ordenes de intervención que el presente caso involucra.

Ratifica los ajustes en ganancias y salidas no documentadas ratificando que no se ha probado la efectiva adquisición de los bienes facturados/registrados por lo que resulta procedente impugnar la deducción de gastos documentados en comprobantes apócrifos, toda vez que se arribó a la convicción de que constituyen erogaciones sin respaldo documental. Y, frente al particular, la ausencia de prueba sobre la real efectivización de las operaciones, con los sujetos involucrados y por los montos indicados en las facturas cuestionadas, neutraliza la formalidad con la que la contribuyente intenta justificar sus operaciones.

Finalmente, ratifica la multa por el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas, advirtiendo que las infracciones discutidas en autos se encuentran motivadas en la constatación por parte de la inspección de que la actora omitió efectuar el pago del referido impuesto con relación a las erogaciones cuyo respaldo documental resultaron fundadamente impugnados, siendo indudable que la comisión de los hechos violatorios que se le imputan se encuentran debidamente probados en autos y en tales condiciones las omisiones determinantes de las infracciones imputadas resultan indiscutibles. Concluye que los elementos objetivo y subjetivo de la conducta imputada se encuentran acreditados, resultando procedente la aplicación de la sanción.

Cita jurisprudencia, acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la prueba ofrecida por la recurrente y hace reserva del caso federal. Solicita se rechacen los recursos interpuestos y se proceda a confirmar las resoluciones impugnadas, con costas a la actora.

III.- Que a fs. 2289/2300 la actora informa que ha procedido a cancelar el importe total de capital correspondiente al Impuesto al Valor Agregado y sus respectivos intereses resarcitorios. Ello así, solicita se tenga presente el pago efectuado a requerimiento y solo por motivos financieros y operativos de la empresa, procediendo este tribunal a solicitud de la recurrente, a convertir el recurso de apelación oportunamente interpuesto en una acción de repetición, en los términos del artículo 81, tercer párrafo concordante con el artículo 159, inc. c) de la ley 11.683.

IV.- Que a fs. 2308 se resuelve acumular el Expte. N° 36.503-I al Expte. N° 36.502-I. A fs. 2467 obra sentencia que decide acumular a los presentes autos los Exptes. 36.502-I y 36.504-I. Por último, a fs. 2681 se acumula a las presentes actuaciones el Expte. N° 46.117-I.

Que a fs.2284 se resuelve abrir a prueba el Expte. N° 36.503-I, disponiendo hacer lugar a la prueba informativa y a fs. 2287 a la prueba pericial contable, propuestas respectivamente por la actora.

Que a fs. 2534 se abren a prueba los Exptes. N° 36.501-I, N° 36.502-I y N° 36.504-I, haciendo lugar a la producción de la informativa y la pericial contable, ofrecidas por la actora.

A fs. 2546 y 2564/2575 obran agregados los informes remitidos por el BANCO MACRO e INTERBANKING S.A., respectivamente. Finalmente, a fs. 2576/2585 se adjunta el informe pericial contable elaborado por los peritos designados

a tal efecto.

Que fs. 2696 se clausura el periodo probatorio. A fs 2701 se elevan las presentes actuaciones a conocimiento de la Sala "B" y a fs 2702 se ponen los autos a alegar, haciendo uso de su derecho la parte actora a fs. 2709/2726 y el Fisco Nacional a fs. 2727/2730. A fs.2731 pasan los autos a sentencia.

V.- Que en cuanto a la determinación de oficio apelada en autos, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término los indicios que llevaron al Fisco Nacional a impugnar la facturación atribuida a los proveedores que declara la recurrente, para luego emprender el análisis de aquellos, teniendo en cuenta la prueba arrimada y producida, y lo alegado por las partes al respecto.

Las presentes actuaciones tienen su origen en la fiscalización efectuada mediante O.I N° 436.628 a los efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones de la firma DU PONT ARGENTINA S.R.L (antes AGAR CROSS S.A.) relativas al Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 03/2005 a 09/2008, Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2005, 2006, 2007 y 2008 e Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas períodos fiscales 2005, 2006, 2007 y 2008.

Que según surge del informe final de fiscalización obrante a fs. 785/849 de los Cuerpos Principales N°4 y N°5 de los antecedentes administrativos, la firma se encuentra inscripta y desarrolla principalmente la actividad de venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas (Código de actividad 514.931), cerrando sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año.

Se informa que la fiscalización tiene sus génesis en el marco de la causa N° 528/08 y atento a lo establecido en la Nota N° 224/09 (DI CEOP) de la Dirección de Coordinación y Evaluación Operativa en la cual se evaluaron las usuarias relacionadas con el tema y dado los antecedentes de los proveedores presuntamente apócrifos que operaron con DU PONT ARGENTINA S.A., a saber: CORCECAM S.R.L, SACHAYOJ S.A., MAYPUN S.A., CAMPO BUENA VISTA S.A., AGRO PRODUCTOS PAMPEANOS S.A., MOLINA MARCIAL ANGEL, EMILIANI MARIELA, BOAGLIO NORBERTO JUAN, MENICA S.A. y GRANERO JORGE MARIO.

Que el referido informe conjuntamente con los obrantes en los cuerpos de investigación de cada sujeto y que forman parte de los antecedentes administrativos –a cuyo tenor remitimos en merito a la brevedad- exponen en forma detallada las irregularidades detectadas en los productores, adelantando que en el caso nos circunscribimos a los sujetos respecto de los cuales la recurrente opuso defensa. Ello así –y a modo de síntesis- la AFIP ponderó:

1.-BOAGLIO, NORBERTO JUAN: constituidos los funcionarios en el domicilio fiscal del contribuyente, proceden a constatar que corresponde a una casa de barrio, tipo familiar, habitada por el Sr. Claudio Díaz desde hace muchos años, que la misma fue adquirida por su madre, esgrimiendo desconocer a su antiguo dueño, manifestando que allí nunca vivió el Sr. Boaglio y que desconocía su paradero. Continuando con la búsqueda del contribuyente los inspectores se apersonan en la oficina de correo local, donde le informan que el Sr. Boaglio no vivía más en la localidad, desconociendo su paradero y que su asesor era el Cdor. Hallak.

Se concurre al domicilio del citado profesional, quien informa que desde el mes de Julio de 2005 dejó de ser su asesor, y que le devolvió la documentación que poseía, aclarando que hasta el mes de Septiembre de 2004, la actividad que desarrollaba era la producción de leche, en una superficie de 70 hectáreas aproximadamente, que la misma era entregada a la firma SANCOR, procediendo a enajenar dicho inmueble en el año 2005 en virtud de deudas contraídas, y que por problemas financieros dejó la actividad, y se fue de la localidad desconociendo en la actualidad su domicilio, aclarando que siempre vivió en el campo hasta dejar la actividad.

Finalmente, el 03/05/2005 se notificó en el domicilio situado en calle Moreno S/N de la localidad de Pascana, Provincia de Córdoba, mediante Art. 100, requerimiento F8600/I 006N°0026884 solicitando la documentación necesaria para investigar su capacidad operativo-financiera, el cual no fue cumplimentado, contando por ello únicamente con la verificación de los datos que surgen de la base fisco, concluyendo que se trataba de un sujeto sin capacidad económica.

2.-MENICA S.A.: se constatan serias irregularidades con respecto a los representantes de la empresa, que se suceden en los cargos y además figuran como autoridades de otras firmas también investigadas por presunta facturación apócrifa.

El Sr. Omar Adolfo Robles (CUIT Nº 23-13957181-9) representante de la firma, fue entrevistado por la fiscalización, manifestando ser contador público y formar parte del directorio de varias sociedades. Con respecto a MENICA, expresa que vendió la totalidad de su participación en el año 2004 a los Sres. Miguel Ángel KRALJEVICH y Patricia Leonor MARTINEZ. Expresa no tener conocimiento del tipo de operatoria que llevaba o lleva a cabo la firma desde febrero del año 2005 en adelante, desconociendo quienes eran sus clientes, sus proveedores y cuentas corrientes bancarias, habiendo entregado toda la documentación en su poder a los nuevos socios.

Por su parte, el Sr. Miguel Ángel KRALJEVICH (CUIT Nº 20-29725882-7) declara que no posee bienes muebles ni inmuebles ni cuentas bancarias. Con relación a la firma, expresa que en julio de 2005 lo contactó una conocida -la Sra. Martínez- quien le solicitó si podía firmar unos documentos para la realización de un negocio para lo cual necesitaba la firma de otra persona, viajando a la Ciudad de Buenos Aires donde suscribió los pertinentes instrumentos, siendo que la referida fue quien se hizo cargo de todos los gastos del viaje.

Seguidamente, se visita el domicilio fiscal de la Sra. MARTINEZ, y tras los sucesivos llamados no son atendidos por persona alguna. Se deja constancia, que se observa un cartel en el vidrio de la puerta, en el que reza “Estudio C.P. Censi - García González” y consultando al personal de la portería, manifiestan no conocer a la empresa Menica y tampoco a la Sra. Martínez, la que finalmente no fue localizada luego de reiterados intentos.

En cuanto a la condición fiscal de la empresa, durante los periodos observados en el impuesto a las ganancias presenta declaraciones juradas en cero; en el IVA las declaraciones Juradas desde Agosto 2004 hasta Julio 2005 inclusive y Julio 2006 hasta Octubre 2007, fueron presentadas sin declarar movimientos. Del análisis de los movimientos bancarios cabe señalar que en los meses de 09/2005 a 04/2006 se ven incrementados en sus importes.

De la consulta de la base e-fisco surge que con fecha 25/07/2007 figura informada como incluida en la Central de Deudores del Banco Central, con calificación regular, código 401. También figura con código 102, sin código de autorización de impresión vigente; calificación "Malo".

Además, se corroboran irregularidades respecto a los profesionales informados ante el organismo fiscal:

-ROSSI, Horacio Pascual (CUIT Nº 20-04930215-1) que figuraba como contador responsable de la declaración jurada de ganancias del periodo fiscal 2005, se pudo corroborar que el sujeto falleció en fecha 06/07/2003, según los dichos de su esposa, y que antes de ello, no ejercía la profesión desde hacía muchos años.

-SARTORELLI, Jorge Roberto (CUIT Nº 20-13957101-1) que figuraba como contador responsable de la declaración jurada de ganancias del periodo fiscal 2004, se logra constatar que el sujeto no posee el título habilitante, contando solo con estudios primarios completos y secundarios incompletos, quien consultado por la fiscalización manifiesta no conocer a la empresa.

Con respecto a la compra de Cartas de Porte, se procedió a circularizar a la Federación Agraria Argentina y a la Federación de Centros y Entidades Gremiales de Acopiadores de Cereales, con la finalidad de obtener información respecto si se habían retirado tales documentos a nombre de la firma MENICA S.A. y/o a nombre de las personas Rodolfo Robles; Omar Adolfo Robles; Miguel Ángel Kraljevich; Patricia Martínez y Martín Chío.

La primera de las entidades mencionadas informó que, únicamente existían compras de cartas de porte a nombre de MENICA S.A., por parte del Sr. Miguel Ángel Kraljevich en su carácter de presidente y autorizando mediante poder a la Srta. Patricia Leonor Martínez, en carácter de Director Suplente a comprar y retirar dichos pedidos. Conste que en el período 31/08/2005 hasta 14/02/2007, se adquirieron a nombre de MENICA S.A. la cantidad de 6.650 cartas de porte.

En cuanto a la segunda de las entidades mencionadas, informó que no se registraron compras de cartas de porte a nombre de la empresa que nos ocupa, como así tampoco de las personas físicas citadas.

Ello así, se concluye que "*Conforme lo informado precedentemente, se comparte la opinión vertida por la División Investigaciones en su informe de fecha 7 de abril de 2008 en cuanto a que se trata de 'una empresa sin solvencia patrimonial y sin capacidad operativa'. Atento los lineamientos establecidos en la Instrucción General Nº 7 48/2005 (DI PYNF), se propone la carga de la rubrada en la aplicación eAPOC dentro del punto 2.2.6 'Sin capacidad económica'...*"

3.- MAYPUN S.A.: se informa que la condición tributaria es *"sin capacidad económica"*, atento a la imposibilidad de ubicar a la empresa ni a quienes figuran como sus representantes, con el fin de obtener la documentación que permita verificar el cumplimiento de sus obligaciones.

Según Informe de fecha 02/08/2005 de la Dirección de Análisis de Auditoría Especializada - Baja del Registro - R.G. 1394/02 (AFIP) (fs. 142 a fs. 153) *"Esta Dirección efectúa en forma permanente tareas de investigación relacionadas con las maniobras de evasión correspondientes al sector del comercio de granos, especialmente vinculadas al Impuesto al Valor Agregado. En virtud de haberse detectado elementos que se encuentran dentro de la definición de incorrecta conducta fiscal, establecida por el artículo 39 de la R. G. 1394/02 (AFIP) y sus modificatorias, se procederá en la próxima publicación en el Boletín Oficial, a la baja del contribuyente del asunto del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas. Motivo exclusión: la firma no dio respuesta al requerimiento efectuado por la División Agropecuaria, Pesquera y Minera, razón por la cual no se pudo verificar la veracidad de los créditos fiscales declarados ni la situación fiscal del contribuyente"*.

Según Informe de fecha 05/08/2008 de la División de Fiscalización N°3 de la Dirección Regional Rosario e informe de la Dirección Regional de Mercedes, la Sra. Mónica Viviana Marco, presidenta y accionista de la empresa, ante las preguntas formuladas por los funcionarios actuantes manifestó: que desconoce a la sociedad; que nunca fue integrante ni accionista de la misma*;* que nunca realizó operaciones de venta de cereal y que jamás fue productora agropecuaria. Expresa que entre los años 2000 a 2008 se desempeñó como empleada de comercio y que al quedar sin trabajo, una persona le dijo que podía conseguirle un subsidio en la ciudad de Rosario, debiendo concurrir a firmar papeles a la Ciudad de Buenos Aires, oportunidad en la cual entiende pudo ser incluida como directiva de la sociedad sobre la que se le consulta.

Con motivo de las irregularidades detectadas se incluyó a la empresa en la Base E-APOC, figurando sin capacidad operativa y/o económica.

4.- SACHAYOJ S.A.: se concurrió al domicilio fiscal constando que corresponde a una casa de familia en la que no se pudo ubicar a persona alguna, notificándose el requerimiento siguiendo las previsiones del art. 100 inc. b) de la Ley 11683. Tal actividad se reiteró en diversas oportunidades sin resultados. Asimismo, se deja constancia de que del análisis de la información obrante en las bases de ese organismo, es dable observar que la empresa no posee bienes muebles ni inmuebles y que patrimonialmente lo único que registra es una cuenta bancaria con movimientos.

De la base de datos Citi Compras, se extrajo información acerca de supuestas operaciones de ventas realizadas por la firma, advirtiéndose que resulta llamativo que una empresa solo tenga actividad durante tres meses, más precisamente durante abril, mayo y junio de 2005, constatándose que se trata de siete firmas, las que se encuentran inscriptas en distintas dependencias, a saber: AGAR CROSS SACI - Agencia-Sede N.1 - Rosario -11,54% de las operaciones; AGROEMPRESA COLON SRL -Agencia- Sede N.1 - Córdoba - 23,99% de las operaciones; COOP. AGROP. UNION Y PROGRESO L TOA - Agencia- Sede Tucumán - 30,80% de las operaciones; DEPETRIS CEREALES SA - Distrito C. de Bustos - Dir. Reg. Río Cuarto - 9,48% de las operaciones; GOBAS SA- Distrito Chacabuco-Dir.Reg. Junín - 13,38% de operaciones; SUC. DE ANTONIO MORENO SACA/FE/ - Distrito Vi/legas - Dir. Reg. Junín - 9,42% de las operaciones y UNION MERCANTIL LA CESIRA SACIFIA - Distrito Laboulaye - Dir.Reg. Río Cuarto con el 1,38% de las operaciones.

Por lo actuado, se llega a conclusión de que se estaría frente a una empresa de papel creada solamente a los efectos de la comercialización marginal de cereales, aconsejándose la impugnación de los créditos fiscales de las firmas mencionadas en el párrafo anterior, entre las que se encuentra la recurrente de autos.

Asimismo, la verificación sugiere autorizar la carga del contribuyente en la base E-APOC, encuadrado en el punto 2.2.6 "Sin capacidad económica" de la Instrucción 748/2005 (DI PYNF) en virtud que no posee capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios o ventas de bienes que han facturado, no cuenta con bienes que permitan presuponer que posee capacidad de producir y vender cereales, así como también que las características de los inmuebles visitados no corresponden con la actividad que supuestamente lleva a cabo.

5.- AGRO PRODUCTOS PAMPEANOS S.A.: de la información emergente del sistema se observa que se inscribe en el año 2004 declarando como actividad venta mayorista de cereales y semillas y también el cultivo de cereales. Presenta solamente declaraciones juradas de IVA generando siempre abultados saldos a favor; no se observa pago alguno del impuesto; no se observan bienes registrables; se observan acreditaciones bancarias por $ 13.742.224 y no declara empleados. Asimismo, no se pudo localizar fehacientemente el domicilio fiscal declarado.

Se informa que la empresa fue dada de baja del Registro Fiscal de Operadores de Granos en septiembre del año 2005 como consecuencia de haberse verificado que los débitos fiscales declarados eran inferiores a los estimados en función de las retenciones sufridas. Asimismo, se detectó que no practicaba retención alguna a sus proveedores.

Se presume que se trata de una sociedad utilizada como "interpósita persona" en maniobras de blanqueo de cereal dado que: (i) se ha demostrado la intencionalidad de la firma de constituir un domicilio inexistente a través de la manipulación de documentación fraguada; (ii) de los sistemas se observa que no puede justificar una capacidad operativa para producir o comercializar los volúmenes informados de cereal; (iii) por su actividad de venta mayorista de Cereal deben observarse las retenciones por la adquisición del mismo, sin embargo de los sistemas no se detectan retenciones practicadas por concepto alguno; (iv) los cheques no son cobrados por la sociedad, los mismos son endosados y cobrados por terceros; los sujetos intervinientes en el endoso resultan ser personas insolventes y sin capacidad comercial.

Por lo corroborado se procedió a incluir a la sociedad en la base E-APOC como "Usina de única actividad venta de facturas".

6.- CORCECAM S.R.L: la sociedad no pudo ser ubicada en el domicilio fiscal declarado. Se efectuaron consultas a las bases en búsqueda de otros domicilios posibles en donde contactarla pero no se logró encontrar domicilios de tipo comercial, ni en Aduanas, ni alternativos, ni de explotación.

Se consultó respecto de los integrantes de la sociedad, figurando los datos de diferentes personas, procediéndose a consultar e informándose que no se pudo localizarlos en los domicilios alternativos informados por ellos, ubicados en las provincias de Córdoba y Santa Fe.

De la consulta de la base E-FISCO se observa que el contribuyente registra presentaciones de IVA en el año 2008 y que en el año 2003 fue suspendido y luego excluido del "Registro" por incorrecta conducta fiscal.

De la verificación realizada, se constató: que realizó durante el periodo fiscal 2007 operaciones consistentes en venta de soja, maíz y girasol; en la copia de los cheques financieros recibidos por el Banco de la Nación Argentina , en el dorso figura el Sr. Ortega Hugo Vicente, quien tiene como actividad "ALMACEN", siendo su vivienda de condición humilde y que según ACTA dicha persona manifestó que actualmente realiza la actividad de vendedor ambulante, reconociendo que actuó como apoderado de la firma en 2007, percibiendo una retribución de $100.- por operación. De la entrevista mantenida se concluyó que dicha persona acompañaba a un tercero al Banco Nación, Sucursal Las Breñas, y que el dinero cobrado se entregaba a integrantes de la firma PEDRO KUCHARUK E HIJOS S.A.C.I.A.F, percibiendo por tal tarea la suma de $100.

A resultas de las fiscalizaciones realizadas se mencionan las observaciones a tener en cuenta: no fue localizada en sus domicilios fiscales informados; no se localizó a los socios actuales; no se verificó la existencia de las plantas acopiadoras en Villa Cañás y Camilo Aldao; no se contó en ningún momento con la documentación de la firma a pesar de los reiterados requerimientos cursados; que según constancias obrantes, las cuotas sociales fueron vendidas con fecha 15/08/2005, asumiendo como gerente el Sr. Cristian René Heredia por un período de tres años no existiendo constancia de la inscripción en el Registro Público de Comercio en relación con la venta de las cuotas sociales, cambio de domicilio y nuevas autoridades de la firma.

A partir de la transferencia de las cuotas sociales y cambio de autoridades (25/08/2005) los movimientos bancarios y las operaciones que se reflejan en retenciones-percepciones informadas, se intensifican enormemente. De la misma forma no se registran pagos de impuestos a partir del año 2006.

Es dable consignar además que según las actuaciones recibidas del Banco Nación Suc. Las Breñas - Chaco se habría actuado a través de un apoderado insolvente. El mencionado poder instrumentado por escritura fue extendido con carácter general para realizar operaciones bancarias.

Las notificaciones por art. 100 inc. b) Ley 11683 no respondidas implican resistencia pasiva a la fiscalización en los términos del art. 49 del De Reglamentario de la Ley 11. 683, siendo posible en tal caso incorporar contribuyente en la base E-Apoc según el apartado 2.2.5 "Con resistencia a la fiscalización" lnst. Gral. Nº 748/2005 (DI PYNF).

Ello así, la D.R. Córdoba concluye que *"se puede inferir que la investigada no se encuadra dentro de parámetros razonables como para considerarla una empresa en marcha y no posee la suficiente capacidad operativa para realizar las operaciones declaradas"*.

7.- CAMPO BUENA VISTA S.A.: con relación al cumplimiento fiscal los actuantes pertenecientes a la D.R. Rosario 1 indican que presentó la DDJJ Ganancias 2003, con un saldo igual a $7.098,60 a favor del contribuyente; la correspondiente al periodo fiscal 2004, originalmente consignaba un saldo a favor del contribuyente igual a $25.127,67, rectificándose con fecha 03-08-2005 a un saldo igual a $ 176.723,39 a favor del fisco. No obstante, sólo se registran pagos por $ 400 correspondiente al periodo fiscal 2003. Respecto del IVA, sólo registra un ingreso igual a $ 338, 13 durante el año 2003 y no registra información referida a personal en relación de dependencia ni cuentas bancarias. La firma es desconocida en el domicilio fiscal, en el real declarado y en el obtenido del VERAZ.

Por lo expuesto, se concluye la existencia de un proveedor apócrifo, sin capacidad económica ni operativa, siendo incluido en la base del organismo fiscal.

Qué asimismo, se procedió a efectuar tareas de investigación pertinentes sobre la firma DU PONT ARGENTINA, conforme la información obrante en las bases del organismo y la aportada por aquella, consistente en el detalle de los comprobantes que respaldan las operaciones de compra con los proveedores observados, certificados y liquidaciones parciales, y finales, órdenes de pago, y copia de los resúmenes bancarios involucrados, facturas, notas de débito-crédito de la empresa y cartas de porte. Adicionalmente, también aporta el detalle de la cuenta corriente para cada uno de los proveedores, copia de los comprobantes de Compra Venta Liquidación, Certificados de Depósito Intransferibles y Cartas de Porte.

Que se efectúa el relevamiento de los certificados de depósitos intransferibles y los de Compra Venta Liquidación, y con posterioridad, las cartas de porte aportadas por la responsable, procediendo luego a efectuar la circularización a las firmas cerealeras en cuyas plantas se realizó la descarga final de granos transados. Concretamente, se le requirió a aquellas empresas que aportaran el listado de las cartas de porte y que *"en el caso que existieran otras Cartas de Porte del mismo Proveedor/Cargador a las indicadas precedentemente, se requiere que aporten copia de las mismas..."*. En tal sentido, la única cerealera que informó cartas de porte adicionales fue ADM ARGENTINA S.A (vide fs. 02/06 del referido Cuerpo de Circularizaciones).

Que del análisis y cruce de datos de las mencionadas documentaciones, el fisco observa que de la totalidad de las operaciones cuyos granos fueron entregados en plantas de firmas cerealeras, más de un ochenta por ciento (80%) lo fueron en la perteneciente a la firma BUNGE ARGENTINA S.A., habiendo manifestado además la fiscalizada que no opera con corredoras de cereales (*vide* fs. 520 del Cuerpo Principal).

Respecto de la dinámica de los pagos, tanto los montos netos gravados como los del IVA han sido cancelados por DATANET a cuentas corrientes bancarias de los mismos proveedores atento no poseer corredores, según se indica en el párrafo anterior.

Con posterioridad se requirió a la contribuyente que relacionara los comprobantes de Compra Venta Liquidación, formularios 1161B, con las Cartas de Porte de los diez proveedores observados, desglosando dicha información en 3 Cuerpos con 482 fojas, denominados “Vinculación Cartas de Porte Kilogramos Amparados". Las planillas elaboradas por DU PONT, fueron cotejadas con las Cartas de Porte que dan cuenta del traslado de los granos que fueron recibidos en las plantas de las firmas BUNGE ARGENTINA S.A., CARGILL S.A.C.I., ADM ARGENTINA S.A., ALFRED C. TOEPFER INT. ARGENTINA SRL *(vide Cuerpo Circularizaciones con un total de 142 fojas).*

Que siguiendo con el curso de las auditorias efectuadas por la fiscalización, a fs. 250/312 obra agregado el cruce de la información recabada, dejándose constancia de que se determinaron aquellos formularios 1116B que no fueran recepcionados por ninguna de las firmas cerealeras circularizadas, como así también aquellos que fueran recepcionados parcialmente por alguna de ellas. Asimismo, se compararon dichos importes con los que surgen del Libro IVA Compras, consignando en aquellos casos en los que no se contó con la documentación respaldatoria, los datos de dichas operaciones, los N° de los Asientos, atento que la responsable presentó F. 206/1 que corre agregado a fs. 520 manifestando que no tienen más documentación para aportar.

Cabe precisar que de las verificaciones efectuadas, esencialmente en las cartas de porte, el organismo fiscal consideró reales y existentes las operaciones cuya entrega culminaron en las plantas de las firmas BUNGE ARGENTINA S.A., CARGILL S.A.C.I, ADM ARGENTINA S.A. y ALFRED C TOEPFER INT. ARGENTINA S.R.L., procediendo a ajustar solo en aquellos casos en que los granos fueron recibidos en proporción, pudiéndose justificar la falta de entrega de la totalidad de aquellos.

Que en razón de las serias irregularidades –esencialmente la falta de capacidad operativa y económica- corroboradas en los proveedores detallados en párrafos precedentes, el organismo fiscal procedió a impugnar el crédito fiscal originado en las mismas y la deducción efectuada en el impuesto a las ganancias de los importes netos provenientes de las operaciones de compras realizadas por la contribuyente. Respecto del impuesto a las ganancias, se aclara que el ajuste se realizó sobre aquellas operaciones por las cuales, siguiendo el procedimiento descripto anteriormente, no quedó probada la existencia real del cereal, determinándose además el ajuste resultante de aplicar, a las operaciones observadas, las previsiones del artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias, por el instituto de salidas no documentadas.

Que frente a ello, surgiría de los presentes autos según el Fisco Nacional que la inspeccionada no aportó elementos probatorios que logren desacreditar las irregularidades informadas, y en consecuencia, probar la veracidad de las operaciones supuestamente efectuadas con los proveedores, limitándose –como se detallará seguidamente- a aportar prueba documental respecto de los asientos contables y los medios de pago por los cuales se cancelaron las operaciones de venta de cereal, sin que ello permita constatar que fueron aquellos sujetos quienes efectivamente las concretaron.

VI.- Que en primer lugar, corresponde expedirse respecto de la determinación en el Impuesto al Valor Agregado.

Que según lo expuesto, cabe anticipar que la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal respecto de los proveedores CORCECAM S.R.L, MENICA S.A., SACHAYOJ S.A., BOAGLIO NORBERTO, AGRO PRODUCTOS PAMPEANOS S.A., MAYPUN S.A. y CAMPO BUENA VISTA S.A. se encuentra debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las facturas y la capacidad

de los referidos sujetos como quienes concretaron la entrega de cereales consignada en los comprobantes.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Conviene precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas de la citada norma 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 328:53).

En ese contexto, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinado a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por la Dirección y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por ésta última.

Ello así, debe determinarse si los elementos probatorios aportados por la apelante a éstos autos permiten un confronte capaz de confirmar la relación entre la realización de la venta de bienes por parte de los proveedores impugnados y su real representación en los créditos fiscales declarados. Esta equivalencia resulta imprescindible para considerar válida la cuantificación, y en consecuencia, irresistible la existencia de la obligación tributaria declarada por el contribuyente. De no ser así, aunque se acredite la existencia física de los proveedores impugnados, no se podría aseverar que la autodeterminación practicada por el contribuyente es conteste con las operaciones efectivamente realizadas.

Que en apoyo de los indicios constatados por la fiscalización –y no, como pretende la recurrente, a modo de fundamento exclusivo del ajuste realizado- consta que la venta de cereales no pudo ser efectuada por los referidos sujetos observados, en tanto se ha constatado que carecen de capacidad económica, financiera y operativa, remitiéndonos al profuso informe de fiscalización que resume una a una las situaciones relativas los proveedores impugnados y las irregularidades existentes en ellos, como así también los “cuerpos de investigación” de proveedores, que forman parte de los antecedentes administrativos de la causa.

Que frente a los referidos indicios que revelan las inconsistencias endilgadas a los proveedores no confiables, la recurrente no aportó los elementos probatorios indispensables para lograr desacreditarlas, escudándose en la documentación del circuito seguido por cereal desde que ingresa a su planta o el puerto hasta que se liquida y se paga al supuesto proveedor; sin embargo tales extremos no son suficientes para aseverar que aquello que se plasma en los documentos, o mejor dicho, que aquel que emite el comprobante, el remito, la carta de porte, sea efectivamente quien produjo y/o entregó el cereal, si al momento de ir a buscarlos el organismo se encuentra con sujetos que presentan características que tornan evidente que sería imposible que cumplieran con aquellas entregas.

Que en tal sentido, valorada la profusa prueba documental obrante en los antecedentes administrativos y reiterada en los presentes autos (*vide* fs. 116/1965), observo –únicamente- que todo el circuito se encontraba documentado, y lo mismo acontece con las pruebas informativa y pericial contable producidas, pues no logran acreditar la existencia física de los bienes comerciados ni que los sujetos cuestionados fueron quienes cumplieron con las operaciones que se observan.

Que a fs. 2576/2585 de autos obra agregado el informe pericial en el cual se observa que los profesionales actuantes se limitan a ratificar la veracidad de documentación que la recurrente aportó en la instancia administrativa y ante este Tribunal, informando *“A los fines de cumplir con la tarea encomendada se procedió a visualizar la documentación respaldatoria del ‘Anexo 3 de la vista previa’ y a compararla con los requisitos previstos en las normas antes mencionadas. La comparación realizada arroja que la documentación de respaldo del Anexo 3 de la vista previa (carta de porte, tiquet de balanza, etc.) contienen los datos exigidos por las disposiciones vigentes al momento de realizada las operaciones cumpliendo sus aspectos formales”*.

A su turno y con respecto a la correspondencia de los asientos contables con la información que surge del libro de Movimientos y Existencia de Granos rubricados por la ex ONCCA, esgrimen *"En función de lo requerido en el presente punto de pericia, hemos confeccionado el Anexo A en el que se detallan las operaciones contenidas en el anexo 3 de la vista y su registración en el libro de Movimientos y Existencia de Granos, indicando fila, folio y numero de rubrica del libro en el que se encuentra registrada la operación. Debido a que este tipo de operaciones no tiene un reflejo en la contabilidad, los peritos se encuentran impedidos de determinar la correspondencia solicitada"*.

Finalmente, con relación a la controversia, se solicita que se expidan sobre el asiento de las cartas de porte en el Libro de Movimiento y Existencia de Granos, confeccionando los actuantes el debido anexo, corroborando el asiento de tales instrumentos.

Nótese que tales extremos no se encontraban cuestionados ni controvertidos por el organismo fiscal, ello es la documentación de la existencia física y la entrega de los bienes en las plantas de la recurrente o el puerto, y ello queda evidenciado desde que el perito ofrecido por la administración tributaria, suscribe el informe sin emitir observación alguna.

Que algo similar acontece con la prueba informativa producida por la firma INTERBANKING, obrante a fs. 2564/2575, en la que se expresa, respecto de los pagos realizados por la recurrente a los sujetos cuestionados *"(…) atento al formato, campos, y conceptos de la información contenida en las planillas adjuntas al oficio en respuesta, resulta materialmente imposible para Interbanking expedirse respecto de los datos contenidos en aquellas. Sin perjuicio de ello, y a los fines de colaborar con el Tribunal, se acompaña a esta presentación –en Anexo 2- un CD-ROM con información relativa a las transferencias electrónicas de fondos realizadas por DU PONT ARGENTINA S.R.L. (de acuerdo a lo que surge del sitio web de AFIP, el CUIT de la firma aludida en el oficio correspondería a una sociedad de responsabilidad limitada y no a una sociedad anónima) durante los periodos fiscales 2005 a 2007 respecto de las empresas individualizadas en el oficio"*.

Que así las cosas, debe señalarse que una factura puede válidamente ser considerada como apócrifa cuando no representa la realidad económica que en la misma se registra, sea porque la factura corresponde a una operación inexistente o porque corresponde a una operación existente, pero el sujeto emisor de la misma no resulta ser el proveedor real, lo que ocurre en el presente caso.

Adicionalmente, cabe recordar que conforme surge de reiterada jurisprudencia, para que se pueda computar el crédito fiscal se deben cumplir una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Que frente a las afirmaciones de la actora mediante las cuales ratifica la autenticidad y veracidad de todas las operaciones que celebró y que según sus dichos fueron documentadas mediante las correspondientes facturas de compra que recibió de los proveedores cuestionados, resulta ilustrativo recordar que *"no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación ya que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo, per se, la factura, entidad suficiente para generar crédito. Es la real efectivización de las operaciones lo que da fundamento al sistema del Impuesto al Valor Agregado..."* (cfr. Forestal Futaluefú S.A. -TFN Sala B- sentencia del 21/05/1993).

Este criterio fue reiterado nuevamente in re SIDERTEC S.A., sentencia del 15/11/1996, donde además se señaló categóricamente que no resultaba ajustado a derecho sostener que el artículo 12 de la ley del gravamen que se refiere al crédito fiscal, haga procedente a éste sólo por la existencia de la facturación, criterio que fue seguido por otras Salas del Tribunal (*vide* por caso la causa "Impulso S.A.", TFN, Sala A, sentencia del 27/03/1998, la causa "Carrizo Luis E." de la

misma sala, sentenciada el 31/08/1999, y “Cía. Petrolífera del Carmen S.A.” sentencia de dicha sala de fecha 21/09/2000, TFN, Sala D, sentencia de fecha 23/06/1999 in re “Romero S.A.”) y compartida por la Alzada en distintos decisorios entre los que se menciona la causa "Estándar Motor Arg. SAIC”, CNACAF, Sala V, sentencia del 12/07/2000).

Todo este desarrollo jurisprudencial tuvo origen en el pronunciamiento in re "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A." de fecha 22/08/1989, de la Sala “B”, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (06/08/1991), donde se dijo que "...10) Que, por lo demás, la propia Ley Nº 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada ‘realidad económica’, corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes (inexistentes), pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, ... podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas....".

Que no obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones por los proveedores impugnados, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

Que en tal sentido, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones genuinas realizadas con la proveedora indicada en las respectivas facturas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25/08/2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 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 ello viene a significar que no resulta ajustado a derecho el cómputo de crédito fiscal por el solo hecho de la facturación -como lo invoca la recurrente en pasajes de su escrito recursivo- toda vez que esta última debe ser por las operaciones que allí se describen, no teniendo *per se* la factura, entidad suficiente para generar dicho crédito.

Cabe aclarar, que los indicios que pusieron en duda la veracidad de las operaciones que declara la recurrente frente al Organismo Fiscal no se relacionan con los aspectos formales de la facturación aportada –los cuales no se encuentran cuestionados- sino con la factibilidad de que dicha documentación respaldatoria refleje operaciones de venta de bienes que efectivamente hayan existido tal como han sido declaradas.

Que en definitiva, la recurrente no presentó en esta instancia -ni precedentemente- elementos de convicción que posibiliten tener por acreditada la realidad integral de las operaciones. Contrariamente, son palmarias las oscuridades e irregularidades que obstan irremisiblemente a reconocerles la entidad pretendida.

Siendo así, correspondía al apelante demostrar la real concordancia entre lo que se consignó en las facturas declaradas y presentadas y lo que aconteció en la realidad de los hechos, a fin de tornar procedente el cómputo de crédito fiscal contra ese débito supuestamente verificado en cabeza de los referidos proveedores; pero ello no ha tenido lugar en las presentes actuaciones.

Que tal como explicara nuestro Más Alto Tribunal, por la propia mecánica del impuesto …*"el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no solo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones"* ("Alcalis de la Patagonia S.A.", sentencia del 06/05/1986).

Que en virtud de lo expuesto, al no haberse arrimado elementos de convicción –en esta instancia o en sede administrativa- que permitan acreditar la correspondencia de las operaciones impugnadas a los proveedores cuestionados, considero que no resulta procedente el cómputo de crédito fiscal alguno a su respecto procediendo a confirmar los ajustes proyectados en las resoluciones recurridas, con costas.

Que en este orden de ideas, como bien se anticipó en párrafos precedentes, a fs. 2289/2300 la actora informó que canceló el importe total de capital correspondiente al Impuesto al Valor Agregado y sus respectivos intereses resarcitorios, solicitando reconvertir su recurso de apelación en una acción de repetición. Teniendo en cuenta el modo en que se resuelve lo relativo al ajuste del citado gravamen, corresponde rechazar la repetición intentada.

VII.- Que seguidamente, corresponde expedirme con relación a los ajustes proyectados en el impuesto a las ganancias e impuesto a las ganancias - salidas no documentadas.

En función de las observaciones efectuadas por el personal fiscalizador sobre la capacidad operativa de los proveedores cuestionados, se determinó la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, al no admitirse la deducción de los gastos emergentes de la facturación impugnada, y en concepto de salidas no documentadas.

Que el art. 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que *"para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga"*. Asimismo, el art. 80 de la citada ley define el concepto de gasto deducible, disponiendo que *"los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán las ganancias producidas por la fuente que las origina". Por su parte, entre las deducciones especiales de la tercera categoría, el art. 87 inc. a) prevé la deducción de "los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio"* .

A su turno el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias 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 que se considerará definitiva.

Por su parte el artículo 38 de la citada ley expresa que no se exigirá dicho ingreso en los casos en que se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes o cuando se presuma que los pagos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario. A su vez, el artículo 55 del decreto reglamentario establece que cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias

gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto al que hace referencia el artículo 37. Asimismo, agrega que tampoco corresponderá el impuesto sobre salidas no documentadas cuando existan indicios suficientes de que han sido destinados a la adquisición de bienes.

Seguidamente, cabe remitirse a las probanzas rendidas en la etapa administrativa que llevaron al organismo fiscal a impugnar los gastos computados por la recurrente en el impuesto a las ganancias, tomando en consideración lo consignado en el profuso informe final de fiscalización que fue expuesto en el considerando V de la presente, al cual me remito, en merito a la brevedad.

En lo que aquí interesa, cabe hacer hincapié en que oportunamente se requirió a la contribuyente que relacionara los comprobantes de Compra Venta Liquidación, formularios 1161B, con las Cartas de Porte de los diez proveedores observados, desglosando dicha información en 3 Cuerpos con 482 fojas, denominados “Vinculación Cartas de Porte Kilogramos Amparados".

Las planillas elaboradas por DU PONT, fueron cotejadas con las Cartas de Porte que dan cuenta del traslado de los granos que fueron recibidos en las plantas de las firmas BUNGE ARGENTINA S.A., CARGILL S.A.C.I., ADM ARGENTINA S.A., ALFRED C. TOEPFER INT. ARGENTINA SRL *(vide Cuerpo Circularizaciones con un total de 142 fojas).*

Con sustento en el cruce de la mencionada información, se procedió a determinar materia imponible respecto de aquellos formularios 1116B que no fueran recepcionados por ninguna de las firmas cerealeras circularizadas, como así también -en la respectiva proporción- aquellos que fueran recepcionados parcialmente por alguna de ellas.

Por lo merituado, haciéndose hincapié especialmente en las respuestas remitidas por las empresas cerealeras circularizadas cruzando los datos con los obrantes en la documentación arrimada por la recurrente, se realizaron los ajustes con respecto a aquellos granos que fueron recepcionados parcialmente, a los efectos del impuesto a las ganancias y en concepto de salidas no documentadas, siguiendo las previsiones de la normativa citada en párrafos precedentes.

Que frente a la labor efectuada por la inspección, observo que la recurrente no ha aportado elementos suficientes que permitan determinar la existencia de los bienes supuestamente facturados, y por lo tanto, que los importes pagados con origen en las transacciones cuestionadas hayan tenido como fin obtener, mantener o conservar ganancias gravadas, requisito indispensable para el cómputo de los mismos como gastos.

En efecto, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil por sí solo -ante la gravedad de los indicios expuestos- para tener por acreditada la existencia de las operaciones bajo controversia (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).

Con relación a la determinación en el Impuesto sobre las salidas no documentadas cuando existe una facturación impugnada, corresponde remitirme a lo señalado -acertadamente- por el Dr. Torres, al precisar que se trata de “*un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario”* y recuerda que *“el sustituto tributario debe ingresar el pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del decreto reglamentario)”* (TORRES, Agustín.; “Salidas no documentadas”, D.T.E., setiembre 1990; pg. 232).

En tal sentido, cabe destacar que más allá de la carencia absoluta o simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago es real (pero no deducible ni generador de crédito fiscal) o directamente simulado. Tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al receptor de dicho pago.

En tales condiciones, corresponde concluir que *“(...) resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del*

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". (CSJN; "Red Hotelera Iberoamericana S.A", sentencia del 26/08/2003).

Que en lo atinente a los agravios esgrimidos por la recurrente según los cuales los pagos correspondientes a las facturas impugnadas se encuentran acreditados permitiendo conocer el beneficiario definitivo y efectivo de los importes, cabe apelar nuevamente a la doctrina surgida del fallo antes citado, en tanto el Máximo Tribunal sostuvo que *"...los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados ... carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada..., y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella"*.

La mencionada doctrina fue ratificada por la Corte el 27/9/2011 al resolver *in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI"*, donde compartió los fundamentos expuestos por el dictamen de la Procuración General de la Nación -al cual remito en merito a la brevedad- resolviendo a favor de la procedencia del ajuste y devolviendo los autos a la Cámara para que se pronuncie sobre la multa que el organismo fiscal pretende aplicar sobre tal concepto.

Sentado lo que antecede, resuelvo confirmar las resoluciones impugnadas en cuanto determinan el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas, al no existir elementos de juicio contundentes que permitan identificar sin hesitación al verdadero beneficiario de las erogaciones, ni -como ya se advirtió- se aprecian circunstancias fácticas coherentes que permitan colegir la causa de aquellas, con costas a la recurrente.

VIII. Que corresponde seguidamente pronunciarme sobre la multa por defraudación aplicada en el impuesto a las salidas no documentadas mediante Resolución N° 328/15, tipificada según las previsiones de los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683.

Como sostuvo la Sala "B" *in re* "Sanguinetti Sergio Claudio" (Expte. Nº 25.562-I) y en "Kank y Costilla S.A." (05/11/2004) entre otros: "*...el ilícito tributario previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco...*". En el caso del art. 47: "*...Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad...*".

Que, si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes a tales efectos, pero si opta por invocar las presunciones del art. 47 –como en el caso de autos-, deberá acreditar la circunstancia (hecho inferente) que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones (hecho inferido), presumiendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trata, e invirtiendo la carga probatoria.

Que, por lo tanto, si se analiza la presunción utilizada en la especie -la del inciso b) de dicho artículo 47-, debe puntualizarse que no cualquier incidencia allanaría el camino hacia una presunción adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de "grave" (véase "Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A.", Sala "B", de fecha 11/02/2008).

Que las maniobras desplegadas en los casos probados de facturación manifiestamente apócrifa resultan ser hechos suficientes para calificar la gravedad de la incidencia en la determinación de la materia imponible que imputa el Fisco Nacional, tal como se deja expuesto en el acto de imputación, cuando esgrime *"Que en el caso de autos, se observó la existencia de maniobras tendientes a defraudar al Estado, mediante la simulación de operaciones, a efectos de justificar salidas de dinero destinadas a un beneficiario oculto, por los periodos en trato, habiéndose constatado a partir de las tareas de la fiscalización actuante, la inexistencia de tales operaciones, tergiversando de esta manera la realidad económica de los hechos, generando un perjuicio directo al fisco (...)"*.

En razón de ello, la presunción de que intenta valerse la Administración Fiscal se encuentra debidamente activada y, bajo esa premisa, correspondía a la parte actora demostrar la falta de sustancialidad en la atribución subjetiva, cuestión que no acaece en la especie. Por tal motivo, corresponde la confirmación de la sanción impuesta.

Que en este orden de ideas y teniendo presente la imputación realizada por el organismo fiscal -tal cual surge de la resolución apelada- debo advertir que no procede en el caso autos la aplicación de las apreciaciones que he efectuado al votar la causa *"QUERCIA, JOSÉ LUIS s/apelación"* -sentencia de fecha 09/04/2012 del registro de esta Sala "B"- y sus similares. Ello así en tanto que, a diferencia de otros precedentes en los que he votado por la revocación de la imputación defraudatoria en el impuesto sobre las salidas no documentadas, entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación de declaraciones juradas -como ocurría en aquellos precedentes- sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica expresamente contemplada en el texto del art. 46 de la Ley 11.683 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795. Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el *sub lite* de los presupuestos de hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conducta defraudatoria, abona la confirmación del acto sancionatorio.

Que en lo relativo al *quantum* de la sanción aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio.

Ello así, advierto en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por lo que, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, considero prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

El **Dr. Pérez** dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante, precisando con relación a la multa que se confirma en el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas que, conforme lo votara en ocasión de sentenciar con fecha 9/4/2012 la causa "QUERCIA, JOSÉ LUIS s/apelación-IVA-Ganancias-Salidas No Documentadas", el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Radio Emisora Cultural S.A.", del 9/11/00, y "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11683.

El **Dr. Porporatto** dijo:

Que adhiere al Voto del Dr. Magallón como así también a las consideraciones mencionadas por el Dr. Pérez, con relación a la aplicación de la multa por la omisión de ingreso del gravámen previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias en estas actuaciones.

Por lo expuesto, **SE RESUELVE**:

I.- Rechazar la repetición intentada por la apelante de los montos oportunamente determinados de oficio en el impuesto al valor agregado mediante Resoluciones N° 47/2012 y N° 49/2012, con costas.

II.- Confirmar las determinaciones de oficio en el impuesto a las ganancias e impuesto a las ganancias-salidas no documentadas contenidas en las Resoluciones N° 46/2012 y 48/2012, respectivamente, con costas.

III.- Confirmar parcialmente la multa aplicada con respecto al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas aplicada mediante Resolución N° 328/2015, debiendo ser reducida al mínimo legal previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 vigente a la fecha de los hechos juzgados. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto éste en que se imponen por su orden.

Registrese, notifiquese, a los domicilios electronicos constituidos por las partes -conforme lo dispuesto en Acta del Acuerdo celebrado el 8 de Septiembre de 2020 IF-2020-60084748--APN-VOCXXI#TFN, anexa a la RESOL-2020-44- APN-TFN#MEC – B.O. 11/09/2020-: a la actora en la CUIT 23-22493053-4 (Dra. Maria Ines Gimenez) y al Fisco Nacional en la CUIT 27-21795470-9 (Veronica I. Carra), y CUIT 33-69345023-9 (AFIP). Fecho, procedase a la impresion y agregacion de la presente al expediente papel, devuelvanse los antecedentes administrativos y, archivese.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.11.18 13:14:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.11.18 13:39:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.11.18 13:46:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.18 13:47:11 -03:00