58086/2019 SA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE LA PATAGONIA (TF 43471-I Y ACUM.) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 12 de julio de 2023.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que el apoderado de la firma SA Importadora y Exportadora de la Patagonia interpuso recurso de apelación contra las resoluciones nºs 98/2015 (DV DEOB), 99/2015 (DV DEOB), 100/2015 (DV DEOB), 79/2016 (DV DEOB), 80/2016 (DV DEOB) y 81/2016 (DV DEOB), de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), que determinaron las obligaciones tributarias en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 2/2007 a 6/2010; y 6/2009 a 6/2011 y 9/2011), el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2007 a 2010 y 2011 a 2012) y el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (períodos fiscales 3/2007, 5/2007 a 9/2007 y 12/2007 a 7/2010 y 7/2010 a 3/2011), liquidaron los intereses resarcitorios y aplicaron sanciones de multa con fundamento en los artículos 46 y 47, incisos 'a' y 'b', de la ley 11.683 (ver fs. 426/513 y 1314/1373).

II. Que el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (a) confirmar las resoluciones que determinaron el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, con sus respectivos intereses y multas, reduciendo estas últimas a su mínimo legal y (b) revocar las resoluciones que determinaron de oficio el impuesto a las ganancias.

Impuso las costas relativas a los ajustes y a las multas en la proporción de los respectivos vencimientos, salvo en lo relativo a la reducción de éstas últimas a su mínimo legal ya que dispuso su distribución en el orden causado (ver fs. 1824/1839).

Preliminarmente rechazó el planteo de prescripción de las facultades de la AFIP-DGI para determinar algunos de los períodos fiscales que se encontraban en discusión.

Para decidir así sostuvo los siguientes argumentos:

i. El cómputo del plazo de prescripción "comenzó a correr el 1º de enero de 2008 para los períodos que vencieron en 2007, el 1º de enero de 2009 para los períodos mensuales con vencimiento en el 2008 y el 1º de enero de 2010 para aquellos cuyos vencimientos operaron en el 2009".

ii. El artículo 44 de la ley 26.476 (B.O. 24/12/2008) contempló que "el curso de la prescripción se suspenderá por el término de un año con carácter general, desprendiéndose -con total claridad-, la intención del legislador" de extender los efectos de la suspensión a todos los contribuyentes sin excepción, esto es, hayan o no acogido sus deudas a los beneficios conferidos por dicha ley.

iii. El artículo 17 de la ley 26.860 (B.O. 03/06/2013) dispuso: "[s]uspéndese 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 [...]".

iv. El texto legal aprobado por ambas cámaras del Congreso Nacional prescribió con total claridad que la suspensión dispuesta por la ley 26.860 se extendía con carácter general a todos los contribuyentes.

v. Respecto del planteo formulado por la firma actora acerca de las manifestaciones vertidas por algunos legisladores durante el debate en la Cámara de Diputados sobre esa ley, "era pertinente recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en Fallos 120:372 que debe suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, por lo cual sus informes orales y escritos tienen más valor que los debates en general de Congreso o las opiniones individuales de los legisladores […]".

Por tanto, cabía concluir en "que al curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos correspondientes a los períodos con vencimiento en el año 2007 le alcanzaría una doble suspensión a causa de ambas normas legales mientras que a los períodos fiscales con vencimiento en los años 2008 y 2009 le alcanzaría la suspensión prevista en la Ley Nº 26860".

vi. A partir de aquellas "suspensiones legales el vencimiento del plazo prescriptivo hubiera operado para los períodos con vencimiento en el año 2007 el 1/1/2015 y para aquellos con vencimiento en el año 2008 el 1/1/2015 y para aquellos con vencimiento en el año 2009 el 1/1/2016".

Empero, "el artículo agregado a continuación del art. 65 [de la ley 11.683] establece 'se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco […] desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción de sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción'".

vii. "[L]a intención del legislador ha sido que los plazos establecidos en la ley 11.683 sean contados como días hábiles administrativos y no como días corridos".

viii. En consecuencia, toda vez que con fecha 30/10/2014 se confirió la vista de los ajustes en el "Impuesto a las Ganancias períodos 2007 a 2010, Salidas no Documentadas por los pagos realizados en los meses 3/2007, 5/2007 a 9/2007 y 12/2007 a 7/2010 e IVA períodos fiscales mensuales 2/2007 a 6/2010, las que fueron notificadas el 3/11/2014 y 22/12/2015" y se le confirió vista en el "Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2011 y 2012, Salidas no Documentadas, por los pagos realizados en los meses 7/2010 a 3/2011, e IVA por los períodos fiscales 6/2009 a 6/2011 y 9/2011, las que fueron notificadas el 29/12/2015; corresponde señalar que a la fecha del dictado de los actos determinativos no se encontraban prescriptas las acciones y poderes del Fisco".

Sobre el plano sustancial de la controversia, expuso diversos fundamentos:

i. La recurrente contabilizó operaciones con proveedores (High Grade S.A., Trox Argentina SRL, In Trox SRL, El Bebux SRL, Kilbon S.A., Dicus SRL y Paper Express S.A.) que no poseían capacidad económica ni operativa para realizar las operaciones facturadas y en la mayoría de los casos no se había podido verificar el circuito económico.

Agregó que las personas que figuraban como directivas de esas firmas, en líneas generales habían negado conocerlas o haber formado parte en ese carácter.

Sostuvo que a efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto al valor agregado es indispensable que se perfeccione el hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes.

Consideró que la AFIP-DGI había demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios que ponían seriamente en duda la existencia de las operaciones con esos proveedores y, por tanto, confirmó la determinación de oficio en el impuesto al valor agregado.

ii. Con referencia al ajuste en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas sostuvo que una salida de dinero carece de respaldo documental tanto cuando no hay un documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien sí 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.

Las circunstancias reseñadas en el ajuste en el impuesto al valor agregado habían evidenciado que no fue posible identificar a los verdaderos beneficiarios de los pagos.

Tampoco se pudo establecer el circuito económico de los pagos a aquellos proveedores pues los cheques que éstos recibían generalmente eran endosados a terceros.

Por tanto, debía confirmarse la determinación practicada en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas.

iii. Acerca del ajuste en el impuesto a las ganancias, era necesario hacer algunas precisiones:

-La fiscalización admitió la deducción de los gastos que se había declarado con el proveedor High Grade S.A. puesto que no contaba con elementos para considerar que la mercadería involucrada en esas operaciones era inexistente.

Por otro lado, los funcionarios actuantes tampoco trasladaron a este impuesto la totalidad del ajuste en el impuesto al valor agregado ya que en determinados casos consideró que los servicios de transporte facturados a nombre de los proveedores Trox Argentina SRL, In Trox SRL y El Bebux SRL en función de los datos recabados "de funcionarios de la Aduana, del SENASA, la información de la empresa de rastreo satelital y de seguridad, en los casos en que pudieron ser individualizados los viajes realizados por los choferes involucrados" se habían realizado efectivamente.

-Los peritos contadores estuvieron de acuerdo en que se habían verificado las columnas A a E del anexo D, "referidas a la denominación del transportista, Nº de factura, fecha de factura importe neto y Nº de conocimiento de Carga o Nº de remito y/o necesidad con el comprobante de la factura detallada en la columna detallada en la columna B".

Por otro lado, se cotejó "la información E y F del anexo D adjunto, referida a 'N' de conocimiento de carga o Remito o Necesidad y 'Fecha de llegada a destino' con el remito interno detallado en la columna E del Anexo D adjunto, sellado con el acuse de recibo por el depósito [de] destino detallado en la columna N en la fecha detallada en la columna F y/o sello incluido en el comprobante denominado 'Llegada de expedición' indicado en la columna H del anexo C".

-En la sede del Tribunal Fiscal la firma actora "acompañó prueba informativa que da cuenta de la efectiva prestación de servicios", a saber:

a. A fs. 1150/1156 la empresa Inforcarga S.A. informó que la compulsa de su sistema evidenció la existencia de correos electrónicos dirigidos a la firma actora en los cuales informaba "los ruteos de unidades con dominios detallados en el pedido de informes mencionado, y en los cuales se indica la fecha de salida de los camiones a los que se les realizó seguimiento satelital (coincidente con la fecha de emisión de los emails), razón social de la empresa de transporte, número de dominio del camión, nombre del chofer, origen y destino del viaje".

b. A fs. 714/715 la empresa Brújula S.A. informó que durante el período que comprendido entre octubre de 2007 y junio de 2010 había prestado servicios de vigilancia en los Centros de Distribución Regionales que pertenecían a la firma actora y que en sus libros de actas "se registraban ingresos y egresos de camiones a y desde esos Centros de Distribución".

c. A fs. 1477/1562 acompañó libros de actas de Brújula S.A. donde constaban "las llegadas de camiones de In-Trox al depósito, corte de precintos colocados por la empresa de origen a los acoplados de In Trox SRL a efectos de dar inicio a la descarga de la mercadería transportada por éstos, salida de camiones con acoplados precintados desde el depósito con destino a otros depósitos, sucursales o Base de transferencia de SAIEP".

El Tribunal consideró que no contaba con elementos suficientes para afirmar que aquellos servicios de transportes no se habían materializado, más allá de quienes hubiesen sido los reales prestadores de los mismos y revocó el ajuste en el impuesto a las ganancias.

iv. La falta de agravios concretos respecto de los intereses resarcitorios traía aparejada la confirmación de su liquidación pues se trataba de la indemnización debida a la AFIP-DGI como resarcimiento por la mora en el pago.

v. Las multas aplicadas en las resoluciones relativas al impuesto al valor agregado y al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas debían ser confirmadas, ya que la pretensión infraccional de la AFIP-DGI derivó de actos fraudulentos realizados por la firma actora, que fueron determinados y fundados y que tuvieron la aptitud de detraer la materia imponible.

III. Esa decisión fue apelada por la AFIP (ver el recurso de fs. 1840, la expresión de los agravios de fs. 1847/1854 y su réplica de fs. 1914/1926) y por la firma actora (ver el recurso de fs. 1841, el memorial de agravios de fs. 1856/ 1909 y su contestación de fs. 1928/1948).

IV. Que en su memorial, la AFIP-DGI ofreció los siguientes agravios:

i. La apreciación del Tribunal Fiscal con relación al ajuste en el impuesto a las ganancias fue arbitraria, y conforme al artículo 86, inciso 'a', de la ley 11.683 la cámara deberá someter esos hechos nuevamente a revisión.

En efecto, el Tribunal Fiscal omitió considerar diversas circunstancias:

-Las dos presentaciones que efectuó impugnando el peritaje contable, donde se señaló que esa prueba era inhábil para acreditar los extremos invocados por la firma actora, en tanto el perito de la AFIP-DGI señaló que los libros no eran llevados en legal forma "al no encontrarse transcriptos los CD respecto del período comprendido entre 2007 a junio 2008" y que tampoco "se pudo verificar la rúbrica de los CD desde el 1 de julio de 2011 hasta el 30 de junio de 2012".

-Las impugnaciones a las expresiones del perito de la parte actora, "respecto del punto 2) incisos C), D), E), H), I), K), L), N), Ñ), O), P), Q), R), por cuanto en estos puntos el perito del Fisco había expuesto que 'los documentos mencionados en este punto son documentos internos confeccionados por S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia'". Una consideración similar merecía lo expresado por el perito de la parte actora en relación a los "puntos 5, 6, 17, 18, 19".

ii. Esos documentos fueron confeccionados para otorgar un marco de formalidad a operaciones de transporte inexistentes. En cambio, en las operaciones que se convalidaron en sede administrativa "habían intervenido en forma conjunta, funcionarios de la Aduana de Río Gallegos, del SENASA, firmas de seguimiento del transporte y en los casos en que se pudieron individualizar los viajes realizados por los choferes involucrados (conf. pag. 23 de la Resolución Nº 98/2015)".

iii. En el primer oficio que contestó la firma Infocarga S.A. afirmó "que no puede acompañar documentación del seguimiento de transporte

por cuanto la misma se tira". Sin embargo, posteriormente amplió esa presentación y acompañó los correos electrónicos reseñados en la sentencia, que fue impugnada por la AFIP-DGI.

iv. "No menos curiosa es la contestación del oficio librado a la firma Brújula S.A. -del 02/5/2016 fs.714- en cuya respuesta la oficiada señala en el punto C.1 que '... la empresa generalmente no conserva en sus archivos documentación tan antigua por lo que no es posible afirmar los ingresos y egresos.' Y seguidamente se contradice en el punto C.2 y señala: 'En el caso de Trelew, los mismos fueron hallados circunstancialmente [...]'".

V. Que en su memorial, la firma actora sostuvo los siguientes agravios:

1. Se encuentra prescripto el "Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 2/2007 a 11/2008 (Res. Nº 100/2015) y 6 a 11/2009 (Res. Nº 79/2016) y del Impuesto a las Salidas No Documentadas por los períodos fiscales 03/07, 05 a 09/07 y 12/07 a 12/08 (Res. Nº 99/2015), toda vez que los períodos fiscales con vencimiento en el año 2007 y 2008 prescribieron el 31 de diciembre de 2013 y los períodos fiscales con vencimiento en el año 2009 prescribieron el 31 de diciembre de 2014 y en consecuencia no resultó aplicable la suspensión de 120 días":

i. La suspensión de la prescripción contemplada en el artículo 44 de la ley 26.476 sólo resulta aplicable al período fiscal 2007, en tanto al momento de entrada en vigencia de dicha ley (el 24 de diciembre de 2008) sólo estaba en curso la prescripción de ese período fiscal.

ii. La suspensión de la prescripción prevista en el artículo 17 de la ley 26.860 es inconstitucional porque su trámite parlamentario no tuvo origen en la cámara de diputados conforme lo dispuesto en el artículo 52 de la Constitución Nacional.

iii. La suspensión de la prescripción dispuesta en esa ley sería aplicable solamente a los contribuyentes que se acogieron al régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera.

iv. Las normas son irrazonables ya que "[l]a aplicación de la norma con carácter general, viola la garantía de igualdad por cuanto dispone, sin fundamento suficiente, igual tratamiento para contribuyentes en situaciones desiguales [...]".

2. En el plano sustancial de la controversia asevera:

i. La materialidad de las operaciones se encuentra probada y existen pruebas concretas que identifican claramente a los proveedores que actuaron como contraparte en aquellas.

ii. Ninguno de los proveedores estaba incluido en la base APOC al momento de la realización de las operaciones.

iii. "La validez asignada a la prueba en cuanto permitió constatar cada una de las operaciones y desestimar la pretensión fiscal del Impuesto a las Ganancias, debe servir asimismo para tener por probado el sujeto que realizaba tal operación en los casos en que su identificación se encuentra consignada en ella".

iv. La sentencia vulnera los principios de legalidad y de capacidad contributiva al negar a la firma actora la facultad de computar créditos fiscales correspondientes a transacciones que cumplían con todos los requisitos previstos en el artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado.

v. No es "lógico ni consistente, mantener el ajuste en el Impuesto a las Salidas No Documentadas respecto de operaciones en las que el propio Fisco y luego el Tribunal Fiscal han reconocido la efectiva prestación de los servicios de transporte".

vi. La determinación del Impuesto a las salidas no documentadas es improcedente por cuanto se encuentra acreditada la salida de fondos por

medio de cheques propios emitidos con las formalidades de ley; y si los valores luego fueron descontados ello escapa a la órbita de su control.

vii. La regulación que efectúa el artículo 55 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias es inconstitucional pues considera que de acuerdo con las previsiones del artículo 37 de esa ley si se demuestra la existencia del gasto no corresponde que se aplique el impuesto a las salidas no documentadas.

viii. La liquidación de los intereses es improcedente dado que para que se configure la mora es necesario que se haya verificado un elemento subjetivo dirigido a no cumplir con la obligación tributaria.

ix. Las sanciones de multa deben ser revocadas pues la caracterización de los proveedores como apócrifos con posterioridad a la fecha de realización de las operaciones era inhábil para sustentar reproches punitivos, máxime que no se encontraba acreditado en autos el despliegue de una maniobra ardidosa de la firma actora.

x. Las multas aplicadas en el impuesto a las salidas no documentadas no pueden ser tipificadas en las figuras infraccionales de la ley 11.683 pues "este impuesto no se ingresa por declaración jurada, sino por volante de pago".

xi. Subsidiariamente, afirma que los hechos deben ser reencuadrados "en la figura descripta en el artículo 45 [de la ley 11.683], reduciéndose en consecuencia el monto de la multa que eventualmente se aplique".

xii. Se encuentra igualmente prescripta la facultad del Fisco Nacional para aplicar multas en los "períodos fiscales 3, 5 a 9, 12/2007 a 12/2008 en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (art. 37) (Res. 99/2015) y 02/2007 a 01/2008 a 11/2008 en el impuesto al valor agregado (Res.100/2015)", toda vez que la suspensión de la prescripción contenida en los artículos 44 de la ley 26.476 y 17 de la ley 26.860 vulneran el principio de la ley penal más benigna.

VI. Que a los efectos de lograr una mejor comprensión de la cuestión en debate, corresponde en primer término examinar los agravios formulados por la parte actora.

VII. Que preliminarmente, debe examinarse el planteo de prescripción de las facultades de la AFIP-DGI para determinar los impuestos en los períodos señalados.

i. Respecto del planteo de que "[l]a suspensión de la prescripción dispuesta por el artículo 44 de la ley 26.476 sólo resulta aplicable al período fiscal 2007", debe recordarse que el Tribunal Fiscal sostuvo: "que al curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos correspondientes a los períodos con vencimiento en el año 2007 le alcanzaría una doble suspensión a causa de ambas normas legales mientras que a los períodos fiscales con vencimiento en los años 2008 y 2009 le alcanzaría la suspensión prevista en la Ley Nº 26860".

Así puede verse que aquel Tribunal únicamente computó la suspensión dispuesta en la ley 26.476 en relación con los períodos fiscales con vencimiento en el período fiscal 2007, por lo que el agravio debe ser desestimado.

ii. El planteo referente a la inconstitucionalidad de la ley 27.260 fundado en que la misma no tuvo su inicio en la Cámara de Diputados no puede ser admitido.

No existe controversia acerca de que la letra del artículo 52 de la Constitución Nacional preceptúa que "[a] la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas".

Como es sabido la ley 27.260, por un lado, reguló el denominado "Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionado" (Libro I) y, por otro lado, estableció un "Régimen de Sinceramiento Fiscal" (Libro II).

Éste último, según el título I del Libro II, previó un "Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior". Por ende, no era necesario que el tratamiento de esta ley tuviera origen en la cámara de diputados pues la esencia del Libro II de esa ley fue regular un "blanqueo de capitales" que no tiene encuadramiento en el artículo 52 de la Constitución Nacional.

iii. No tiene razón la recurrente en cuanto plantea que la suspensión de la prescripción establecida en la ley 26.860 sería aplicable solamente a los contribuyentes que se hubiesen acogido al régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera.

En efecto, esta sala tiene dicho que la ley 26.860 suspendió con carácter general y por el término de un año el curso de la prescripción de las acciones del Fisco (causa nº 30458/2018 "*Supermercados Mayoristas Yaguar SA*", pronunciamiento de fecha 16 de abril de 2019).

iv. Las consideraciones precedentes descartan el planteo de irrazonabilidad que, con carácter subsidiario, planteó la firma actora.

VIII. Que relativamente al plano sustancial del juicio debe recordarse que el personal verificador observó las operaciones que la firma actora contabilizó con los proveedores High Grade S.A., In Trox SRL, Trox Argentina SRL, El Bebux SRL, Kilbon S.A., Dicus SRL y Paper Express S.A. respecto de los cuales detectó las siguientes irregularidades:

-**High Grade S.A.**: los funcionarios actuantes dejaron asentado que la empresa no poseía personal en relación de dependencia, bienes de uso a efectos de realizar las operaciones comerciales, que no contaba con capacidad financiera para actuar como importador y que la relación débito-crédito fiscal era igual a 1 (ver el informe final del proveedor que obra a fs. 65/74 del cuerpo de antecedentes proveedor High Grade S.A.).

Sobre el circuito de pagos practicó requerimientos al Banco Galicia y Buenos Aires S.A. para que remitiera copia del frente y el dorso de los

cheques emitidos por la contribuyente y al Banco de la Pampa S.A. y al Banco HSBC Argentina S.A. por su intervención en la cobranza de los cheques involucrados (ver fs. 155/178, 186/200, 207/247, 344 y 346/347 de las actuaciones citadas).

A raíz de las respuestas informadas por esas entidades se observó que la mayoría de los documentos involucrados habían sido endosados bajo la leyenda "High Grade S.A. Apoderado" y que éstos fueron cobrados por Campibar S.A. y por la Cooperativa Credivico de Crédito, Vivienda y Consumo Ltda (ver fs. 207/247, 344 y 346/347 de las actuaciones citadas).

La fiscalización procedió a requerir a esas firmas que informaran en qué concepto habían cobrado los cheques que la firma actora había emitido; el correo dirigido a Campibar S.A. no fue contestado mientras que la Cooperativa Credivico informó que los cheques fueron depositados en su cuenta bancaria "bajo el concepto de pago de operaciones de crédito cooperativo (cesión de cheques)" (ver fs. 209/211 y 245 de las actuaciones citadas).

Asimismo los funcionarios actuantes dejaron asentado que la recurrente manifestó que debido al volumen de sus ventas había resultado imposible identificar las ventas de los productos provistos por High Grade S.A. (ver fs. 342 de las actuaciones citadas).

En lo que respecta a los integrantes de la firma se interrogó a quien figuraba como presidente de la firma, el señor Osvaldo Oscar Poli, que esencialmente manifestó que le ofrecieron formar parte de aquella como prestanombre y que aceptó porque no tenía trabajo. También se interrogó a quien figuraba como director suplente de la firma, el señor Jorge Raúl Morrudo, que expresó que no conocía a la empresa High Grade S.A. (ver fs. 33/34 y 59/60 de las actuaciones citadas).

-**Trox Argentina S.R.L.**: Los funcionarios actuantes dejaron asentado que la empresa: 1) no poseía rodados, inmuebles, aeronaves, embarcaciones, maquinaria agrícola ni personal en relación de dependencia; 2) tuvo acreditaciones bancarias por $ 3.145.095 para el año

2007, $ 2.299.028 para el año 2008 y $ 245.407 para el año 2009; 3) el análisis de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos enero 2007 a octubre 2009 exhibe que fueron presentadas en cero y en el impuesto a las ganancias sólo se presentó la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2005 aunque no se registró ningún pago (ver fs. 376 del cuerpo de antecedentes proveedor Trox Argentina S.R.L.).

El Banco Provincia de Buenos Aires informó que los autorizados para operar las cuentas de ese proveedor eran el señor Alfredo Fabio Arnaiz y el señor Pablo Javier Pelusso (ver fs. 376 del cuerpo de antecedentes proveedor Trox Argentina S.R.L.).

Asimismo la compulsa de esas actuaciones evidenció que el contrato social de responsabilidad limitada se celebró entre el señor Alfredo Fabio Arnaiz y la señora Silvia Patricia Nuñez.

La señora Nuñez manifestó que no quería responder ninguna pregunta y solicitó que fuesen realizadas a su marido el señor Alfredo Fabio Arnaiz quien poseía un taller mécanico (ver fs. 74/75 del cuerpo de antecedentes proveedor Trox Argentina S.R.L.).

El señor Arnaiz manifestó "haber sido dueño de la empresa TROX ARGENTINA S.R.L., pero que la vendió hace quince años, no pudiendo precisar la fecha exacta de esa venta, agregando que 'estaba tirado y necesitaba dinero' y que por unos pesos entregó todos los papeles a unas personas no sabiendo más de ellas. [...] Manifiesta que TROX ARGENTINA S.R.L. era una empresa de transporte, que exclusivamente transportaba cereales en sus camiones [...] los trabajos de transporte eran realizados por él en virtud de la precariedad de su estructura [...] sin que constaran en documentación oficial alguna, cobrando por sus servicios siempre en efectivo, sin entregar recibo como constancia de ello" (ver fs. 76/77 del cuerpo de antecedentes proveedor Trox Argentina S.R.L.).

La fiscalización solicitó a la recurrente copia de la documentación de respaldo de las operaciones; dicha documentación fue aportada por SAIEP en la que se aclaró que el proveedor prestaba servicios de transporte de

mercadería (ver fs. 11 y 242/243 del cuerpo proveedor Trox Argentina S.R.L.).

-In Trox SRL: los representantes de la firma son coincidentes con los de la firma Trox Argentina SRL, pues según surge de la compulsa de las actuaciones administrativas el señor Alfredo Fabio Arnaiz es el administrador de relaciones de clave fiscal, y además se encuentra autorizado para operar las cuentas bancarias de la empresa en el Banco Provincia junto al señor Pablo Javier Pelusso. Por otro lado, el señor Guillermo Eduardo Rey es la persona informada como gestor por la empresa circularizada (ver fs. 7, 64 y 190 del cuerpo de antecedentes proveedor In Trox S.R.L.).

El proveedor no posee rodados, ni bienes inmuebles, ni empleados en relación de dependencia desde el período 09/2008 y sólo en el período 2011 posee acreditaciones por la suma de $ 83.092. Todas las declaraciones juradas que la empresa presentó en el impuesto al valor agregado desde el 11/2006 al 05/2011 "se encuentran en cero", al igual que las que fueron presentadas en el impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2007 y 2008 (ver fs. 60/61, 65 y 252/258 del cuerpo de antecedentes proveedor In Trox S.R.L.).

Los funcionarios actuantes se constituyeron tanto en el domicilio fiscal y en el domicilio legal del proveedor y no pudieron localizarlo en ninguno de los domicilios visitados (ver fs. 252/258 del cuerpo de antecedentes proveedor In Trox SRL).

A fs. 1604/1607 del cuerpo proveedor Trox Argentina S.R.L. la firma SAIEP acompaño "un recibo emitido por cada una de las empresas Trox Argentina SRL, In Trox SRL y El Bebux SRL a efectos de que esa Administración pueda constatar que los recibos emitidos por In Trox SRL y El Bebux SRL eran firmados por la misma persona, y en el recibo de El Bebux SRL se encuentra aclarada su firma: Guillermo Rey".

En relación con el circuito de pagos practicó requerimientos al Banco Galicia y Buenos Aires S.A. para que remitiera copia del frente y el

dorso de los cheques emitidos por la firma contribuyente y a las demás entidades involucradas en la cobranza; pudo comprobarse que la mayoría de los documentos involucrados habían sido endosados a terceros (ver fs. 1185/1215 y 1550/1556 cuerpo In Trox SRL).

La fiscalización solicitó a la recurrente copia de la documentación de respaldo de las operaciones, en la que puede observarse que en los documentos internos de la contribuyente figuran como proveedores indistintamente las firmas In Trox SRL, Trox Argentina SRL y El Bebux SRL (ver cuerpo In Trox SRL nº 1 desde fs. 33 en adelante al cuerpo nº 5 inclusive).

-El Bebux SRL: los representantes de la firma son coincidentes con los de la firma Trox Argentina SRL, pues según surge de la compulsa de las actuaciones administrativas el señor Alfredo Fabio Arnaiz es el socio gerente, y además se encuentra autorizado para operar las cuentas bancarias de la empresa en el Banco Provincia junto al señor Pablo Javier Pelusso. Por otro lado, el señor Guillermo Eduardo Rey es la persona informada como gestor por la empresa circularizada (ver fs. 3779/3793 y 3536/3542 del cuerpo de antecedentes proveedor El Bebux S.R.L.).

Respecto de la conducta fiscal del proveedor en las actuaciones administrativas se observa que presentó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 11/2006 a 03/2010 en cero al igual que las correspondientes al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2007 y 2008. Tiene presentaciones y pagos por nómina salarial en los períodos fiscales 2006 a 2008, y no posee automotores ni inmuebles.

La fiscalización solicitó a la recurrente copia de la documentación de respaldo de las operaciones con éste proveedor y con In Trox SRL, no obstante en los documentos acompañó facturas de las firmas Trox Argentina SRL y El Bebux SRL (ver cuerpo El Bebus SRL cuerpo nº 1

desde fs. 35 al cuerpo nº 3, cuerpo nº 6, cuerpo nº 7, cuerpo nº 9, cuerpo nº 10, cuerpo nº 11, cuerpo nº 12, cuerpo nº 13, cuerpo nº 14, cuerpo nº 15, cuerpo nº 16, cuerpo nº 17, cuerpo nº 18, inclusive).

El Banco Galicia y Buenos Aires S.A. remitió copia del frente y el dorso de los cheques emitidos por la firma contribuyente a El Bebux S.R.L. y con ello los funcionarios actuantes confeccionaron un papel de trabajo en el que pudo observarse que la mayoría de los cheques fueron depositados en la cuenta bancaria de El Bebux SRL, aunque también existieron documentos endosados a terceros (ver fs. 3833/3834, cuerpo El Bebux SRL).

Se circularizó a las sociedades involucradas en las cobranzas de esos cheques; de las constancias recepcionadas surge que ninguno de los terceros recibió los valores por parte de El Bebux S.R.L. (ver fs. 4716, cuerpo El Bebux SRL).

La fiscalización consultó en sus bases de datos "las patentes que surge[n] de la documentación aportada por la contribuyente relacionada con El Bebux SRL", y constató que los automotores eran de propiedad de otras firmas (ver fs. 3653/3674, cuerpo El Bebux SRL).

Los funcionarios actuantes intentaron localizar a algunas de ellas pero los correos postales fueron devueltos salvo en el caso de Pablo Mc Cormick que manifestó que no tuvo relación comercial con las empresas: In Trox SRL, El Bebux SRL y Trox Argentina SRL (ver fs. 4717, cuerpo El Bebux SRL).

Además, algunas de las empresas propietarias de los rodados (Ratux SRL y Amorxix SRL) declararon ante la AFIP-DGI el mismo domicilio comercial que la firma El Bebux SRL (ver fs. 1 y 4717, cuerpo El Bebux SRL).

-**Kilbon S.A., Dicus S.R.L y Paper Express S.A.:** la verificación de los domicilios fiscales, legales, comerciales y alternativos fueron infructuosas pues no se pudo localizar a ninguno de ellos, "siendo que las constataciones en algunos casos se realizaron contemporáneamente a las

operaciones impugnadas"; por tanto, los funcionarios actuantes solicitaron a la firma contribuyente que brindara algún dato que permitiera localizarlos pero ésta "indicó los mismos domicilios que fueron verificados por el personal fiscalizador, y en los casos que se aportó una nueva dirección, dicha información no generó datos positivos" (ver fs. 9 de la resolución nº 79/2016).

Las personas que integraban la firma Dicus SRL no sólo dijeron que desconocían la firma sino que además manifestaron que no realizaba actividades de índole comercial. En igual sentido, "el apoderado 'interviniente' en el cambio de domicilio fiscal de ese proveedor afirmó que su participación en la empresa tenía como fin la compra de arroz, actividad que en absoluto relacionada con la compra y venta de consolas" (ver fs. 9 de la resolución nº 79/2016).

Asimismo, el presidente del proveedor Kilbon S.A. dijo que la empresa fue fraguada a efectos de comprar moneda extranjera (ver fs. 9 de la resolución nº 79/2016).

IX. Que los agravios ofrecidos por la parte actora sobre el ajuste en el impuesto al valor agregado no pueden prosperar.

Resulta claro que no fue exclusivamente el incumplimiento de los deberes fiscales de los proveedores la conducta que el Fisco Nacional ponderó para efectuar el ajuste fiscal. Por el contrario, sobre la base de las tareas de fiscalización, reunió indicios serios que le permitieron aseverar que los proveedores carecían de la estructura necesaria para realizar las operaciones que contrató la firma recurrente.

Si bien la firma actora alega que probó el circuito material de las operaciones, la prueba que produjo no logra contrarrestar el carácter ficto que la autoridad tributaria atribuyó a las operaciones involucradas.

Debe recordarse —en un sentido contrario al que propone por la parte actora en sus agravios— que no basta la mera formalidad de la tenencia de comprobantes sino que éstos deben reflejar la realidad


#34266844#368895201#20230711111343004

económica de los actos que respaldan, dado que sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos (artículo 33 de la ley 11.683; esta sala, causas "*Ingenieros & CIA SA*" y "*Nidera SA- TF 33469-I* ", pronunciamientos del 23 de diciembre de 2019 y del 11 de febrero de 2022).

Ciertamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sostuvo 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 del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CSI 'Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DGI', sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) 'ADM Argentina S.A. c/ EN - AFIP - DGI - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva', fallada en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas" (causa, "*Molinos Río de la Plata SA c/ENAFIP-DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/DGI*", pronunciamiento del 25/8/15).

X. Que en cuanto concierne al ajuste en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, debe puntualizarse que el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias es el que establece el tributo a las salidas no documentadas y no se advierte en el artículo 55 del decreto reglamentario ningún exceso reglamentario.

XI. Que relativamente al plano sustancial es pertinente recordar que la Corte Suprema en la causa "*Red Hotelera Iberoamericana SA*" (Fallos: 326:2987), sostuvo 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".

Con esa mirada puede afirmarse que ambos aspectos —la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación— adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto de las "salidas no documentadas" (esta sala, causas "*Smurfit Kappa de Argentina S.A."* y "*Agropecuaria del Sur SA*", pronunciamientos del 17 de mayo de 2016 y 16 de mayo de 2017).

La actividad probatoria reseñada en el considerando VIII evidenció que no fue posible establecer una vinculación entre los sujetos que facturaron los servicios y las operaciones descriptas en esos documentos.

Tampoco pudo establecerse el circuito económico de los pagos a esos proveedores pues los cheques que éstos recibían en su mayoría eran endosados a terceros.

Desde esa perspectiva, cabe concluir en que no se pudo establecer quién fue el verdadero beneficiario de dichas erogaciones y por tanto debe confirmarse el ajuste en las previsiones contenidas en el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

XII. Que acerca de los agravios que la AFIP-DGI formuló en su memorial debe recordarse que esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal sobre las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso 'b', de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la

apreciación de los hechos (esta sala, causa *"ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI"* y *"Junquera, Marta Aurora"*, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa *"Ambulancias Privadas Argentinas SA"*, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa *"Banco de Italia y Río de La Plata SA"*, pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas *"Devez, Manuel Rodolfo"* y *"Del Buono, Jorge"*, pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

Los agravios que la AFIP-DGI sostiene para intentar rebatir el pronunciamiento apelado consisten, sencillamente, en ignorar los medios probatorios que fueron ponderados por el Tribunal Fiscal.

Ciertamente, ese Tribunal realizó una especial consideración de los papeles de trabajo que acompañó la firma actora con el detalle de: los proveedores, los números de factura, su fecha, importe, número de conocimiento de carga, número de expedición, fecha de salida del camión, origen y destino del viaje, los choferes, el dominio del automotor y la fecha de llegada de los camiones.

Asimismo, tuvo en cuenta las conclusiones de los peritos contadores y el resultado de la prueba informativa que se produjo ante ese Tribunal.

En suma, la apreciación de los hechos y de las pruebas efectuada por el Tribunal Fiscal no permite advertir que haya mediado un error para apartarse de la aplicación del principio legal reseñado, por lo que cabe tener por válidas sus conclusiones.

XIII. Que corresponde confirmar la aplicación de los intereses resarcitorios liquidados en las resoluciones impugnadas, ya que se ajusta a la previsión del artículo 37 de la ley 11.683 en los términos del precedente de la Corte Suprema "*Ika Renault*" (Fallos 304:205).

XIV. Que en lo que respecta a las multas corresponde examinar, preliminarmente, el planteo que formula la firma actora sobre la prescripción de las facultades de la AFIP-DGI.

Esta sala ha reconocido en numerosos precedentes el indiscutido carácter penal de las sanciones tributarias (causas "*Sol Naciente Seguro de Personas S.A.*", "*Frigorífico la Colorada SA (TF 34654-I) c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*" y "*Tropini y Salcedo SA (TF 37717-I) Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 14 de septiembre de 2015, del 20 de agosto de 2019 y del 19 de agosto de 2021, respectivamente).

Con esa mirada, debe puntualizarse que el instituto de la prescripción cabe sin duda en el concepto de "ley penal", desde que ésta comprende no sólo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadoras del régimen de la extinción de la pretensión punitiva (Corte Suprema de Justicia de la Nación, causa *"Guillermo Mirás S.A.C.I.F c/ Aduana - Expte. N 414.028/64"*, del 18 de octubre de 1973).

Las disposiciones contenidas en las leyes 26.476 (artículo 4) y 26.860 (artículo 17), que prevén de una manera general la suspensión de los plazos de prescripción de las acciones para aplicar multas, conllevan la aplicación retroactiva de una norma que coloca, indudablemente, al contribuyente en una situación más gravosa; circunstancia que transgrede la aludida garantía contemplada en el artículo 2 del Código Penal.

Con fundamento en esas consideraciones se advierte que:

A. La facultad para aplicar sanciones respecto del período fiscal 2007 prescribía el 1 de enero 2014, por tanto, toda vez que la vista de las actuaciones administrativas se confirió el 30/10/2014, debe admitirse el planteo y declarar extinguida la potestad sancionadora.

B. Debe arribarse a una solución diferente respecto al período fiscal 2008.

En efecto, el cómputo de su plazo se inició el 1/1/2010 y prescribía el 1/1/2015, sin embargo, la referida vista de las actuaciones suspendió el plazo de prescripción por 120 días (conf. el artículo 65.1 de la ley 11.683).

Esta sala ha dicho, que el citado plazo de suspensión debe computarse en días hábiles administrativos, pues el artículo 4º de la ley 11.683 establece que “para todos los términos establecidos en días en la presente ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos” y que "cuando la voluntad del legislador plasmada en esa ley fue establecer que un término fijado en días se compute en forma corrida lo dispuso expresamente" (esta sala, causa "*Tropini y Salcedo SA (TF 37717-I) Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", citada).

Por tanto, cabe concluir en que al momento en que se dictó el acto que determinó esos tributos (12/6/2015) las facultades del Fisco no se hallaban prescriptas.

XV. Que en relación al planteo enunciado en el punto x del considerando V por la firma actora, debe recordarse que esta sala ha dicho "en tanto se hallan contemplados en las notas aclaratorias anexas a la resolución general n° 893/2000 los números que individualizan los 'volantes de pago' que se deben utilizar para el ingreso de aquel tributo, resulta de aplicación al caso lo dispuesto en el art. 15 de la ley 11.683, donde se establece que 'Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley'" (esta sala, causa 30437/2014 "*Clínica Mayo de Urgencias Médicas Cruz Blanca SRL c/ DGI s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO*", pronunciamiento del 25 de junio de 2015, entre muchas otras).

El Máximo Tribunal estableció un criterio idéntico en la causa " *D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.311-I)*", pronunciamiento del 12 de octubre de 2010, en el que compartió los fundamentos y conclusiones expuestos en el dictamen del Procurador Fiscal.

Desde esa perspectiva, el planteo no puede ser admitido.

XVI. Que respecto de la sanciones de multas aplicadas por los períodos fiscales que no se encuentran prescriptos, teniendo en cuenta la forma en que quedó probado el elemento objetivo de la infracción aplicada y que la recurrente no demostró la falta del elemento intencional ni ofreció prueba conducente para demostrar la falta de dolo en su conducta, corresponde confirmar el encuadramiento efectuado por el Fisco Nacional con relación a la conducta endilgada.

XVII. Que las costas de esta instancia deben ser distribuidas en el orden causado, dada la existencia de vencimientos parciales y mutuos (artículos 68, segundo párrafo, 71 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos- Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), **2.** Admitir parcialmente el planteo de prescripción, con arreglo al considerando XIV, punto A, y rechazar los restantes agravios ofrecidos por la firma actora, y **3.** Distribuir las costas de esta instancia en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

Fecha de firma: 12/07/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#34266844#368895201#20230711111343004

58086/2019 SA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE LA PATAGONIA (TF 43471-I Y ACUM.) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Se hace constar que la jueza Clara María do Pico no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

Fecha de firma: 12/07/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#34266844#368895201#20230711111343004