**JURISPRUDENCIA**

**REVOCACIÓN DEL AJUSTE FISCAL PRACTICADO POR AFIP, ANTE ERRÓNEA VALORACIÓN Y CONSIDERACIÓN DE LA PRUEBA**

|  |  |
| --- | --- |
|  | Actor: **Nestle Argentina S.A. (TF 37954-I)**  Demandado: Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo |
|  | Juzgado: Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal |
|  | Sala: II |
|  | Fecha: 27/06/2023 |

///nos Aires, 27 de junio de 2023.- PAF

Y VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la sentencia del 13/05/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación, en el marco del expediente n° 37.954-I (y sus acumulados, n° 37.956-I, n° 37.958-I y n° 44.924-I) resolvió: a) confirmar la Resolución (DV DEOB) N° 70/2013, con costas y b) revocar las Resoluciones (DV DEOB) N° 68/2013, N° 69/2013 y N° 222/2015, con costas.

I.1.- Para decidir del modo indicado, la vocal instructora recordó que la firma actora interpuso recurso de apelación contra las resoluciones N°s: 68/2013; 69/2013; 70/2013 y 225/2015, por las cuales se determinó de oficio e intimó el ingreso de los impuestos: a las ganancias; a las salidas no documentadas e I.V.A. y se aplicó una multa por omisión respecto del impuesto a las salidas no documentadas, en los términos de los arts. 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683.

Destacó que los ajustes efectuados tuvieron su origen en la impugnación de operaciones con dos (2) proveedores de harina de soja: Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A. que fueron calificadas como apócrifos en virtud de una fiscalización llevada a cabo.

Con posterioridad, recordó los argumentos en los que la parte actora basó su solicitud de revocación de las resoluciones impugnadas, a cuya reseña corresponde remitirse por razones de brevedad.

I.2.- Luego de haber replicado la demandada los recursos en traslado y dispuesta la acumulación, a fs. 378 el T.F.N. abrió la causa a prueba, haciéndose lugar a la pericial contable e informativa ofrecida por la parte actora, cuyos resultados obran a fs. 407/408 -contestación del Banco ICBC-; a fs. 410/439 - contestación de Bunge Argentina S.A.-, a fs. 441 el Banco Mariva y a fs. 455/459 el informe pericial contable.

I.3.- Con relación a la legitimidad de los ajustes notificados en las resoluciones recurridas, el Tribunal a quo señaló que los mismos surgen de sus considerandos y que en el procedimiento de fiscalización de la firma actora se impugnaron las compras efectuadas a los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A., por las inconsistencias detectadas a cada uno de ellos, a saber: a) la imposibilidad de localizarlos en sus domicilios fiscales declarados, b) la vinculación de sus accionistas y directores/as con otros proveedores incluidos también en la Base E-APOC por carecer de capacidad económica y c) por tener algunos de ellos una situación económica que no era acorde con el desempeño de las tareas de dirección que declaraban.

Indicó que éstas fueron las razones que llevaron a impugnar los créditos fiscales computados por las operaciones con los mencionados proveedores, impugnar el gasto en el impuesto a las ganancias e intimar a Nestlé Argentina S.A. por el pago del impuesto a las salidas no documentadas (conf. art. 37 ley 20.628), motivo por lo cual consideró que le correspondía a la firma actora demostrar la efectiva existencia de las compras y, con ello, la validez de sus operaciones mediante la prueba producida, tanto ante la instancia del T.F.N., como en sede administrativa.

I.4.- Sobre los ajustes en el impuesto al valor agregado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo consideró que resultaba aplicable al caso la doctrina sentada por la C.S.J.N. en el fallo “Feretti”, del 10/03/2015 -Fallos, 338:169- en el que sostuvo: "...el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[en 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".

Razonó que el mencionado art. 12, es claro en cuanto subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que se ventila en autos; ya que se trata de determinar si fueron los proveedores impugnados los que efectivamente vendieron harina de soja y, por ende, si le asiste a la parte actora el derecho a computar el crédito fiscal originado por tales compras.

I.5.- Reseñó los resultados de las tareas de fiscalización llevadas a cabo sobre los proveedores impugnados (Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A.), puntualmente en cuanto el carácter de apócrifo de éstos por las irregularidades advertidas por la inspección (falta de localización en los domicilios declarados, entre otras consideraciones); sobre la declaración testimonial del señor Fresco -quien fuera el intermediario de las compras objetadas-, la declaración testimonial de los señores Quisgnard y Salcedo en sus caracteres de transportistas, así como la prueba informativa proporcionada por Bunge Argentina S.A.

Sobre la base de todo ello, concluyó que: “...Surge entonces acreditado a partir de las propias manifestaciones de las partes intervinientes en la operatoria comercial antes descripta, entre ellas las de la recurrente, que Nestlé Argentina S.A. no adquirió la harina de soja a los proveedores que le extendieron los comprobantes fiscal que dieron lugar al cómputo del crédito fiscal, como la jurisprudencia antes citada lo exige, ya que no adjuntó documentación comercial ni fiscal alguna que acredite el vínculo comercial con dichas firmas, salvo el de la facturación y registración que por sí solas no son suficientes a tal fin; tampoco acreditó con el mismo tipo de documentación la relación de intermediación que tuvo, siempre según sus propios dichos, Vital Soja Agronegocios S.A, ni los convenios de fazón celebrados por Bunge Argentina S.A. con los proveedores, ya que según los dichos de ésta última ante este Tribunal (...) responden a acuerdos que no se instrumentaron en contratos por escrito, todo lo cual deja sin sustento sus agravios”.

Entendió el Tribunal a quo que dicha conclusión no se ve modificada por las declaraciones de los Sres. Chaime y Pereyra prestadas ante Escribano Público en las que dejaron constancia de la existencia de las compras de harina de soja a Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A. por provenir de empleados de Nestlé Argentina S.A., en particular del sector compras, lo cual consideró resta eficacia a sus dichos, máxime cuando no están avalados por otra documentación o prueba en el mismo sentido.

Añadió que: “...Tampoco el informe pericial contable obrante a fs. 455/460 permite arribar a una conclusión diferente a la expuesta, ya que solo da cuenta de la registración contable de los comprobantes fiscales de los proveedores objetados, pero nada revela sobre la efectiva existencia de las operaciones con éstos, erigiéndose así las irregularidades detectadas a cada uno de ellos suficientes para su impugnación, siempre teniendo en cuenta la última jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia”.

Recordó la doctrina sentada por el Alto Tribunal en la causa: “Molinos Río de la Plata S.A.”, sentencia del 25/08/2015, en cuanto a que la procedencia del cómputo del crédito fiscal depende de que éste sea legítimo para lo cual se requiere el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente.

Sobre la base de lo expuesto, y tras recordar que esa es precisamente que la prueba se encontraba a cargo de la recurrente y que ésta no logró producir, máxime cuando como informa la representación fiscal en su alegato de fs. 602/604, Bunge Argentina S.A. que es la empresa que sostiene a la que los proveedores, a través de un intermediario, le encomendaron la elaboración de la harina de soja, “... encuentra bajo fiscalización y verificación precisamente por sus operaciones realizadas a fazón”.

Por lo expuesto, confirmó la Resolución N° 70/2013, con costas.

I.6.- Respecto de los ajustes efectuados mediante la Resolución n° 68/2013 en el impuesto a las ganancias, el Tribunal a quo entendió que correspondía una solución distinta.

Refirió que, si bien la recurrente no pudo probar que haya adquirido la harina de soja a los proveedores impugnados, sí logró demostrar que dicho insumo efectivamente existió, como se desprende del punto 6°) del informe pericial contable presentado en estas actuaciones, obrante a fs. 455/460, del que surge la registración de la harina de soja como materia prima en inventario.

Por ello entendió que resultaba importante también, como medio de prueba, la coincidencia que arrojó el Punto 10) de la pericia entre los dominios de los camiones que efectuaron el transporte del producto entre la planta de Bunge Argentina S.A. y de Nestlé Argentina S.A., lo cual permite concluir que fue entregada allí e incorporada luego a su propio proceso productivo, la elaboración de alimentos para mascotas, por lo que admitió la deducción de los gastos como necesarios, en los términos del art. 80 de la ley del impuesto a las ganancias.

Por tanto, revocó la Resolución 68/2013, con costas.

I.7.- En cuanto a la Resolución n° 69/2013, recordó que se intimó a la firma actora a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas fundado en el desconocimiento de que los receptores de pago hayan sido Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A.; ello así tras sostenerse que se encontraba acreditada en las actuaciones que en ambos casos los mismos fueron efectuados en cheques de pago diferido librados con cláusula “no a la orden”.

Asimismo indicó que mediante la Mutinota del 30/11/2011 el Banco Mariva acompañó en la instancia de fiscalización, y a requerimiento de ésta, copia de los cheques de Pelagro S.A. y Cereal Pro S.A. que para su cobro fueron endosados a favor de distintas sociedades de bolsa, a excepción dos de ellos que fueron depositados en cuenta.

Por otra parte, señaló que el Standard Bank, mediante notas del 9 y del 23 de abril del 2012 informó no haber localizado los cheques pero que, no obstante ello, la firma actora acompañó copia de los mismos emitidos a favor de Cereal Pro S.A., sobre lo cual la fiscalización dejó asentado que: “...de la lectura de los dorsos de los cheques aportados, surge que los mismos, si bien fueron en su totalidad librados no a la orden y que en ellos puede leerse la leyenda “para debitar en cuenta-prohibida su transferencia o endoso”, no fueron depositados en cuentas abiertas a nombre de Cereal Pro S. A. (...) los valores emitidos a favor de Cereal Pro S. A. fueron cedido a Multifinanzas- Compañía Financiera S.A., Finex Valores Soc. de Bolsa S.A. y Deal Soc. de Bolsa S.A. A su vez, por los tres valores en las bases de datos de este organismo, referida a la titularidad de las cuentas consignadas en los dorsos de los cheques, detectándose que en dos de los casos no surge información sobre la titularidad de la cuenta mientras que la restante corresponde a una Sociedad de Bolsa ”.

Añadió que a fs. 4071408, el ICBC S.A. (continuador de Bank Boston N.A y del Standard Bank S.A.) dio cuenta que los cheques fueron depositados en distintas entidades financieras, como Multifinanzas S.A., Banco Sáenz S.A., HSBC, Galicia y Comafi; a fs. 441 el Banco Mariva informó que los cartulares fueron emitidos con cláusula “no a la orden”, pero no aportó el nombre y el número de cuenta del cobrador de los mismos.

Sobre la base de lo expuesto concluyó que: “...aun cuando las pruebas producidas no permiten la exacta identificación de los beneficiarios de los pagos, las erogaciones existieron y la harina de soja fue adquirida a terceros, por lo que resulta de aplicación la excepción a la que se refiere el art. 38 de la ley, en cuanto permite eximir del pago del impuesto del art. 37 cuando pueda presumirse que los mismos fueron efectuados para adquirir bienes. En virtud de lo expresado, debe revocarse también la multa aplicada en dicho acto”.

Por lo tanto, revocó la Resolución n° 69/2013 y, por ende, la Resolución n° 222/15, con costas.

En vistas de lo decidido, consideró que resulta insustancial expedirse sobre el resto de los agravios.

II.- Que disconforme con lo decidido a fs. 621 la parte actora interpuso recurso de revisión con apelación limitada; presentado su memorial a fs. 622/648 el cual fuera contestado por la demandada a fs. 707/719.

Por su parte, también interpuso recurso de apelación el Fisco Nacional, formulando sus agravios, los cuales fueran replicados por la firma actora a fs. 696/705vta.

III.- Que la actora, luego de efectuar una reseña sobre los antecedentes y hechos de la causa, se agravió por la confirmación dispuesta por el Tribunal a quo de la Resolución n° 70/2013 que determinó el I.V.A., períodos fiscales 1/2006 a 12/2006 (Expte. N° 37.958- I, acumulado al Expte. N° 37.954-I).

Sostuvo que el pronunciamiento recurrido contiene vicios que acreditan su arbitrariedad por resolver contrario a derecho, incurriendo en contradicciones, inconsistencias y falta de fundamentación que afectan el principio de congruencia, derecho de defensa y garantía tutelados por la Constitución Nacional.

III.1.- En primer lugar alegó el apartamiento y omisión de los hechos probados en autos.

III.1.a) Reflexionó que el a quo omitió considerar que de los hechos probados surge suficientemente acreditado que, lejos de la imposibilidad de hallar a los proveedores impugnados por el organismo fiscal -Pelagro S.A. y Cereal Pro S.A.-, resulta que efectivamente dicha parte reconoció que Cereal Pro S.A. contestó un requerimiento, lo que demuestra que sí pudo hallarla.

Precisó que la demandada se presentó a verificar su crédito en el Concurso Preventivo de ésta última, expediente en el cual surgía acreditada la actividad de Cereal Pro S.A. consistente en el acopio, producción y comercialización de cereales y, fundamentalmente, que era una empresa en marcha: sus balances eran regulares y que no mediaba objeción alguna respecto de éstos (conf. actuaciones labradas por la División Investigación de la Dirección Regional de Mercedes).

Añadió que de la consulta pública del expediente judicial n° 094400, en trámite por ante el Juzgado Nacional en lo Comercial N° 2, Secretaría N° 4 de la Ciudad de Buenos Aires caratulado: “CEREAL PRO S.A. s/QUIEBRA (EX CONC. PREV)”, surge la existencia de la firma Cereal Pro S.A., de su operatoria en el mercado y de las fechas en las que dejó de operar, siendo ellas posteriores a las fechas en que vendió harina de soja a Nestlé.

Expuso que mediante la actuación administrativa seguida ante la Regional Mercedes, el Fisco Nacional tomó conocimiento y se presentó ante el concurso preventivo referido previo a que se dictara la determinación de oficio de la firma actora.

Por otra parte, con relación al proveedor Pelagro S.A. entendió que se configura una situación similar a la mencionada en tanto indicó que de los antecedentes labrados por la Dirección Regional de Rosario de la A.F.I.P. -D.G.I. surge que dicha empresa se encontraba correctamente inscripta ante la Agencia n° 9, contaba con ventas declaradas, cuentas en entidades financieras y acreditaciones bancarias y que, además, en los períodos fiscales en los que ésta vendió la harina de soja adquirida por la actora Pelagro S.A. cumplió con la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y el I.V.A. e incluso, con los regímenes de información -CITI Ventas- del que resulta el conocimiento acabado del Fisco respecto de dicha empresa y las operaciones que realizaba.

Denunció que nada de lo expuesto fue considerando por el Tribunal a quo y que la compra de cereales, su acopio, procesamiento para hacer pellets de soja, aceite y harina de soja y su posterior comercialización; en el caso del proveedor Cereal Pro S.A., fueron corroborados por el síndico actuante en el juicio falencial en su informe general al sostener que: “...la principal operatoria consiste en la compra de las cosechas no bien se levantan, que se mantienen en silos y luego se mandan a procesar para hacer pellets de soja, aceite y harina”, así como también dar cuenta sobre la existencia de libros de contabilidad llevados en debida forma.

Con relación al proveedor Pelagro S.A. indicó que su actividad se encontraba denunciada en los antecedentes administrativos en los que se da cuenta que la misma también era la de compra, acopio, procesamiento y comercialización de cereales y subproductos de los mismos; agregando que, incluso, de la lectura de la Nota n° 8/07 emitida por la División de Investigaciones Rosario 1 de la A.F.I.P. -D.G.I. surge que el proveedor mencionado no se encontraba incluido ni señalado como contribuyente apócrifo. Por el contrario, éste había sido informado como proveedor de al menos 36 empresas, entre las cuales se encontraban algunas de las más grandes del país, demostrándose así que en el período en que se efectuaron las operaciones con la parte actora era una empresa en marcha.

Afirmó que ninguno de estos aspectos fue considerado por el Tribunal a quo en su sentencia al referirse o enunciar las supuestas inconsistencias alegadas por el Fisco, lo que exhibe un análisis selectivo de los hechos y pruebas del caso, así como la resistencia o negativa implícita a buscar la verdad objetiva, lo que exhibe la arbitrariedad invocada.

III.1.b).- Por otra parte sostuvo que la identificación de los proveedores y existencia de las operaciones de venta que el T.F.N. desconoció cómo efectuadas por Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A., surge de los hechos y pruebas del caso.

Al respecto se expidió sobre la declaración testimonial del señor Fresco, quien reconociera intervenir en la venta de harina de soja entre la actora y Cereal Pro S.A., a través de la intermediaria Vital Soja Agronegocios S.A., además de haber sido empleado de Cereal Pro entre los períodos 5/2006 a 5/2007 como vendedor de la misma y validar las declaraciones testimoniales de los señores Chaime y Pereyra desestimadas por el Tribunal a quo por ser empleados de la recurrente.

Sobre el punto concluyó que: “...Claramente, la inexistencia de un análisis integral y armónico de la prueba ofrecida y producida en autos, lleva al Tribunal Fiscal a desconocer hechos que se encuentran suficientemente probados, afectando gravemente el derecho de defensa y el derecho a una tutela efectiva”.

III.1.c).- Con relación a la prueba recabada de la firma Bunge Argentina S.A. indicó que la indicada reconoció haber recibido de los proveedores impugnados granos de soja; que produjo para éstos -a fazón- la harina de soja y que entregó a Nestlé harina de soja por cuenta y orden de dichas empresas.

Alegó que ello no fue tenido en cuenta por el Tribunal Jurisdiccional Administrativo puesto que éste afirmó que la única prueba de dichas operaciones estaría dada por las facturas y las registraciones de Nestlé; desconociendo así las declaraciones efectuadas por la oficiada Bunge y la documental agregada por ésta que acreditaba las mismas -Cartas de Porte emitidas por la O.N.C.C.A. de las que resulta la identificación de la titularidad del cereal, recibos de la constancia de ingresos de los porotos de soja al depósito de Bunge y acuerdos de fazón con los proveedores cuestionados a efectos de realizar la molienda de los porotos de soja para obtener subproductos harina de soja, aceite, etc.- (cfr. fs. 410/439 y 3651/3800 y cartas de porte obrantes a fs. 3857/3880 de las actuaciones administrativas).

En igual sentido, se agravió por la valoración efectuada respecto de la declaración de los imprenteros quienes afirmaron imprimir las facturas para los proveedores impugnados, hecho que destacó que si bien surge del relato inicial de la sentencia recurrida su posterior análisis fue omitido por ésta puesto que ninguna mención se hizo a que tales impresiones se efectuaron con previa autorización del Fisco Nacional, a través de los códigos de autorización acreditados en autos (cfr. fojas 59/70 del cuerpo de Pelagro S.A. y 325/336 del cuerpo de Cereal Pro S.A.).

III.2.- En segundo lugar se agravió acerca de la afirmación postulada por el Tribunal a quo concerniente a que la firma actora no adquirió la harina de soja a los proveedores que le extendieron los comprobantes fiscales que dieron lugar al cómputo del crédito fiscal.

Sobre el punto, entendió que lo decidido resulta contrario a los hechos probados del caso, exhibiendo contradicciones graves y una arbitrariedad manifiesta por parte del Tribunal Fiscal.

En apoyo de su postura alegó, en apretada síntesis, que las operatorias comerciales cuestionadas surgen acreditadas: a través de la documental aportada por Bunge; de las declaraciones testimoniales de los señores Chaime y Pereyra y por la firma Vital Agronegocios S.A. -ésta última tenida por válida por la propia demandada en sus resoluciones y por el T.F.N.-; de la documentación labrada con motivo de la entrega y el posterior traslado de la harina de soja -esto último a cargo del señor Salcedo de quien la sentencia recurrida recoge las declaraciones efectuadas por el mismo-; del informe pericial producido en autos, en particular los puntos 9 y 10; extremos que la recurrente manifestó no haber sido desvirtuados por el Fisco Nacional.

Al respecto señaló que: “...aun cuando en la concertación de la compra intervino una firma intermediaria (conforme los usos y costumbres del ramo) se probó debidamente en el caso de autos, que la harina de soja era de titularidad de Pelagro S.A. y Cereal Pro S.A. y, en consecuencia, que la venta fue realizada por las mismas empresas que emitieron las facturas que dieran origen al crédito fiscal computado por mi mandante. De allí, la improcedencia del ajuste determinado por el Fisco Nacional por el IVA, así como la sentencia recurrida, en lo que es materia del presente recurso” (el resaltado y subrayado es original).

III.3.- Por último cuestionó las incongruencias del pronunciamiento recurrido y que resultarían del cotejo de la conclusión adoptada al resolver el ajuste del I.V.A., y de los Considerandos que el mismo expone en la sentencia.

Sostuvo que de la lectura de la sentencia se advierte que se reconoció la contratación de harina de soja y la participación de cada una de las partes que intervinieron en la misma puesto al, expresamente, afirmarse que: “...la respuesta de Bunge Argentina S.A. permite entender la operatoria y los roles de cada una de los sujetos que intervinieron en la misma, estructura comercial que es, en definitiva, con la que Nestlé Argentina S.A. contrató”.

Además reiteró, en apoyo de su postura, lo que surge de la prueba producida en autos y en las actuaciones administrativas, en particular lo manifestado y acreditado por Bunge y Vital Soja Agronegocios S.A. (cfr. página 5, tercer y cuarto párrafo de la sentencia del 13/05/2022), las declaraciones testimoniales de los señores Chaime y Pereyra y la pericial contable.

Sin embargo, destacó que pese a ello, el Tribunal a quo confirmó el ajuste de I.V.A. bajo el entendimiento de que no se habría probado la venta en cuestión con los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A.; lo cual, razonó, acredita las inconsistencias y falta de congruencia en la que se incurre en el resolutorio recurrido, el cual no se condice con los hechos probados del caso ni el derecho aplicable.

Invocó la doctrina sentada por el Alto Tribunal en los autos: "Ortolani, Mari”, del 16/08/2005 y “Eduardo Guillermo Moltedo c/Municipalidad de Pinamar”, del 29/09/1988, entre otros, donde se expidió sobre el alcance del recurso de revisión y apelación limitada que prevé la ley 11.683 en cuanto a que, en principio, queda excluido el juicio que el Tribunal Fiscal de la Nación hizo respecto de los extremos de hecho, más ello no es una regla absoluta y, por consiguiente, la Cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando estas presentan deficiencias manifiestas con el fin de buscar la verdad jurídica objetiva. Expuso que tal postura fue compartida por la Sala III de esta Cámara en los autos: “Miracle Mile S.A. (TF 21150-1) c/D.G.I.”, del 6/09/2012, y por esta Sala en los autos: “Pambi S.A. (TF 28551-1) c/D.G.I.”, sentencia del 14/03/2013 y “VZ Bath & Body S.A. (T F 36087-1) c/D.G.I.”, sentencia del 8/04/2022.

En virtud de lo expuesto solicitó a esta Alzada el avocamiento del análisis de las omisiones, inconsistencias e incongruencias por parte del Tribunal a quo al resolver el ajuste de I.V.A., lo cual a su entender, evidencia una lesión grave y directa al derecho de defensa en juicio y a la tutela efectiva protegida constitucionalmente, y, sobre la base de los hechos probados del caso y las disposiciones legales aplicables, solicitó se revoque la sentencia, con costas.

Como corolario, formuló una conclusión de todo lo planteado, a la que corresponde remitirse en honor a la brevedad, sin perjuicio de señalar que allí manifestó que lejos de verificarse el supuesto contemplado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re, “Feretti”, en el caso, resulta aplicable la doctrina sentada por dicho Tribunal, in re, “Bildown S.A. c/Fisco Nacional”, fallo de fecha 27/12/2011, citado por la Sala II al resolver la causa: “VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-1) c/D.G.I.”, del 8/04/2022, cuyos considerandos transcribió parcialmente.

IV.- Que, por su parte, el Fisco Nacional se agravió por la revocación de las Resoluciones n° 68/2013 (impuesto a las ganancias), n° 69/2013 y n° 222/2015 (salidas no documentadas y multa, respectivamente).

Para ello, en primer lugar, recordó el objeto de los recursos de apelación deducidos por la actora en los expedientes n° 37.954-I, n° 37.956-I, n° 37.958-I y n° 44.924-I y señaló que las determinaciones de oficio tuvieron su origen en la utilización de facturas apócrifas de los proveedores Cereal Pro S. A. y Pelagro S.

A., los cuales fueron impugnados luego de haber detectado la fiscalización una serie de inconsistencias que evidenciaron que las operaciones celebradas con éstos proveedores habían sido ficticias, no existiendo elementos con entidad suficiente que permitan presumir lo contrario; motivo por lo cual es que se impugnaron los gastos deducidos en función de dichas operaciones y el crédito fiscal declarado.

Luego de reseñar, y transcribir, los considerandos que lo agravian, entendió que la sentencia es arbitraria y por tanto debe ser revocada.

IV.1.- En cuanto a la revocación de la Resolución n° 68/2013 (impuesto a la ganancias) y sin perjuicio de recordar la limitación dada por el art. 86 de la ley 11.683 en cuanto a la actuación de esta Alzada, señaló que en el caso se configura un supuesto de error y arbitrariedad en el mérito de la prueba producida -pericial contable e informes-, por lo que consideró que a priori esta instancia deberá avocarse al tratamiento de este tópico.

Cuestionó la afirmación efectuada por el Tribunal a quo, en cuanto a que la materia prima había sido entregada e incorporada al proceso productivo de la actora toda vez que, entiende, contradice las conclusiones de la fiscalización efectuada que concluyó que tal operatoria no había sido acreditada por no haber existido.

Afirmó que resulta irrisorio tenerla por acreditada por el sólo hecho de encontrarse registrada formalmente en un registro de inventario, puesto que nunca se probó el nexo causal de la materia prima inventariada con la operatoria comercial declarada con los proveedores impugnados.

Añadió que el fundamento dado por el Tribunal a quo se basa en el punto pericial 10) que fundó sus conclusiones en la documentación aportada por la actora y que fuera emitida por los proveedores que, previamente, habían sido declarados apócrifos; por lo cual consideró que ello no puede ser el sustento de la revocación del ajuste fiscal.

También cuestionó que la instancia anterior omitió rebatir las inconsistencias detectadas sobre los remitos emitidos por los proveedores impugnados y la convalidación dada a la adquisición de la materia prima a través de la intervención de Bunge puesto que, aclaró, ésta última también había sido fiscalizada y cuestionada por el organismo fiscal por lo que, a su entender, se vicia así el contenido de los documentos revisados por la pericial contable.

Concluyó que dichos documentos fueron confeccionados con el objeto de generar un marco de formalidad a operaciones de transporte que no se encuentran acreditados, entendiendo por ello que no pueden generar efectos en el ámbito tributario ni ser oponibles a su parte ni dar sustento de una deducción de gastos en el impuesto a las ganancias.

Por otra parte, adujo que la sentencia es contradictoria al confirmar el ajuste en el I.V.A. puesto que para ello el Tribunal a quo concluyó que el informe pericial contable sólo daba cuenta de la registración de la operación, pero nada revelaba sobre la existencia de las operaciones con los proveedores, considerando válidas las impugnaciones efectuadas con motivo de las irregularidades detectadas por la fiscalización. Al respecto la demandada sostuvo que el sentenciante por un lado consideró que los registros advertidos por el perito contador era simplemente ello, registros que no podían validar la existencia de las operaciones a las que hace referencia, mientras que en el considerando siguiente se contradice.

Interpretó que esta discrepancia no encuentra sustento en la diferencia existente entre ambos impuestos por cuanto si la registración contable cabe ante la fiscalización efectuada sobre los proveedores impugnados y convalida el ajuste en el I.V.A., esta misma conclusión debiera aplicarse para el impuesto a las ganancias; circunstancia que genera la calificación de arbitraria a la sentencia recurrida puesto que la valoración de la prueba producida en autos fue efectuada también de forma arbitraria.

IV.2.- Con relación a la revocación de las Resoluciones n° 69/2013 y n° 22/2015 (salidas no documentadas y sanción) dispuestas por el Tribunal a quo entendió que ello tampoco se ajusta a derecho.

Consideró, en apretada síntesis, que la afirmación dada en la sentencia recurrida que dice que: “...que aun cuando las pruebas producidas no permitan la exacta identificación de los beneficiarios de los pagos, las erogaciones existieron y la harina de soja fue adquirida a terceros, por lo que resulta de aplicación la excepción a la que se refiere el art. 38 de la ley, en cuanto permite eximir del pago del impuesto del art. 37 cuando pueda presumirse que los mismos fueron efectuados para adquirir bienes".

Sobre el punto razonó que lo expuesto es contrario a la doctrina y jurisprudencia que impera en la materia, fundado su argumentación en el precedente “Red Hotelera Iberoamericana”, de la C.S.J.N., de fecha 26/08/2003 que entendió que: “...debía 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”¸ postura que fuera reiterada al tiempo de resolver la causa "Interbaires S.A. (TF 15.828-1) c/D.G.I.", del 27/09/2011.

Recordó lo previsto por el art. 33 de la ley 11.683; arts. 37, 38 y 80 de la ley del gravamen y art. 55 de su decreto reglamentario y sobre la base de lo expuesto concluyó que la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación adquieren una importancia mayor para dilucidar la aplicación del instituto de las salidas no documentadas; motivo por lo cual es que consideró encontrarse a cargo de la parte actora el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no solo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (citó Fallos: 326:2987, cons. 17, doctrina y jurisprudencia del T.F.N. en apoyo de su postura).

Luego de analizar y transcribir parcialmente los considerandos de la sentencia de grado sobre la prueba producida en autos (en particular lo relacionado con la prueba de Bunge, Standard Bank, ICBS y Banco Mariva), destacó que éstas no pueden considerarse como sólidas para justificar la aplicación de la presunción contenida en el art. 38 de la ley del gravamen; entendiendo que el sentenciante soslayó las improcedencia del medio de pago utilizado para acreditar la salida de dinero, en particular con relación a Cereal Pro S.A.

Recordó lo advertido por el acto administrativo apelado con relación a los recibos emitidos por Cereal Pro S.A. -en cuanto a la ilegibilidad de la rúbrica allí inserta y el desconocimiento de quien fue el receptor de los cheques percibidos-; sobre los cheques emitidos por la firma actora a favor de los proveedores con la leyenda de “no a la orden” y la seguidilla de endosos y cesiones efectuadas a nombre de otras sociedades, situación que se encontraba prohibida; entendiendo que lo expuesto genera un interrogante sobre los pagos realizados.

Concluyó que al no haberse acreditado la existencia de las operaciones aquí en trato resulta inconducente en esencia, afirmar que los pagos existieran, toda vez que no pudo ser corroborado qué destino tuvieron dichos los fondos, ni si las sumas en cuestión, tuvieron como fin último o la cancelación de las supuestas operaciones entre Nestlé Argentina S.A. y los proveedores en crisis; situación que denuncia fue reconocida por el mismo Tribunal a quo. Bajo esa premisa consideró irrelevante e insuficiente la información aportada por las firmas oficiadas, ya que el Organismo Fiscal constató y verificó que los cheques no han sido cobrados por los supuestos proveedores.

IV.3.- Por último, se expidió con relación a la revocación de la sanción dispuesta mediante la Resolución n° 222/2015.

Recordó que su aplicación tuvo lugar bajo el fundamento de encontrarse configurados los elementos tipificados por los arts. 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683, tanto en su faz objetiva como subjetiva, tal como fuera sostenido por el acto administrativo recurrido.

Esgrimió que en el caso de autos surge sin lugar a dudas que la actora actuó con intención deliberada de engañar al Fisco, puesto que de la fiscalización realizada, se constató la utilización de facturación apócrifa, incidiendo en forma sustancial en el gravamen a ingresar; encontrándose acreditado la existencia de un supuesto de salidas no documentadas mediante la utilización de comprobantes apócrifos.

En vista de lo expuesto, concluyó que la conducta punible consistió en la falta de presentación de la declaración jurada tendiente a su exteriorización en forma maliciosa y en claro perjuicio a los intereses fiscales; considerando que la actora debió acompañar los volantes de pago previstos por la RG AFIP 893/2000.

Por todo lo manifestado, consideró que se encuentra probado en autos la validez y procedencia de la multa aplicada, solicitando se revoque lo decidido por el Tribunal a quo y se confirmen los actos administrativos dictados por su parte, con costas.

V.- Que con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no se encuentran obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, in re, “Luis A. Ducret y Cía. S.A. c/D.G.I.”, causa nº 11.354/17, del 18/12/2018, entre muchos otros).

VI.- Que en cuanto atañe a las cuestiones a dilucidar, resulta oportuno destacar los aspectos esenciales de los actos administrativos impugnados:

a) la Resolución N° 68/2013 determinó de oficio el impuesto a las ganancias, período fiscal 2006, estableciéndose un saldo a su favor de $ 347.641,33 (Expte. 37.956-I).

b) la Resolución N° 69/2013 determinó de oficio e intimó el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas, períodos fiscales 2/2006 a 12/2006, por la suma total de $ 827.417,10, más intereses (Expte. 37.954-I);

c) la Resolución N° 70/2013 determinó de oficio el impuesto al valor agregado, períodos fiscales 1/2006 a 12/2006, estableciendo un nuevo crédito y débito fiscal y determinando un saldo técnico y un saldo de libre disponibilidad (Expte. 37.958-I); y

d) la Resolución N° 222/2015 aplicó una multa por omisión de $ 2.480.251,30 respecto del impuesto a las salidas no documentadas, períodos fiscales 2/2006 a 12/2006, en los términos de los arts. 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683 (Expte. N° 44.924-I).

Las resoluciones tuvieron su origen en la impugnación del crédito fiscal computado por la actora en sus declaraciones juradas, correspondientes a operaciones cuestionadas por parte del Fisco Nacional con los proveedores: “Cereal Pro S.A.” y “Pelagro S.A.”.

Asimismo, en el pronunciamiento recurrido el Tribunal Fiscal de la Nación revocó las Resoluciones (DV DEOB) n° 68/13, n° 69/13 y n° 222/15 y confirmó la Resolución (DV DEOB) n° 70/13, ya referidas.

VII.- Que en orden a la consideración de las apelaciones de las partes, que refieren al cuestionamiento de actos determinativos de tributos e imposición de sanción emanados del organismo recaudador, como principio general, es preciso recordar que los actos administrativos gozan de la denominada presunción de legitimidad (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias y esta Sala, in re, “LDC Argentina S.A. c/D.G.I.”, causa nº 91.325/17, del 3/05/2018, entre otros).

En ese sentido, se ha indicado que tal presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. Fallos: 319:1476, in re, “Alcántara Díaz Colodrero, Pedro”, del 20/08/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, Derecho Administrativo, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición, t. I, p. 348). A lo que cabe agregar que la revisión judicial de los actos concurre para enervar la presunción y, en todo caso, ello significa que la presunción puede ser desvirtuada ante un tribunal (cfr. Comadira, Julio R. - Monti, Laura M., colaboradora, Procedimientos Administrativos, Bs.As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Es en razón de la vigencia de la citada norma, que le corresponde a la parte actora en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los pretendidos errores que afectarían a el acto administrativo impugnado (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

VIII.- Que en atención al fundamento tenido en cuenta en la instancia anterior para resolver los recursos interpuestos contra los actos determinativos cuestionados, debe desde ya advertirse que el aspecto central de la cuestión concierne a la impugnación por parte del fisco, respecto de operaciones denunciadas por el contribuyente, como supuestamente concertadas con dos proveedores (Cereal Pro SA y Pelagro SA), lo que involucra el análisis y decisión de cuestiones de hecho y prueba; y en consecuencia, el caso encuadra en la previsión contenida en el art. 86, inciso b), apartados 1º y 2º de la L.P.T. La norma exige a quien pretende la revisión en esta instancia de la plataforma fáctica y de la prueba que gira en torno a ella, acreditar la arbitrariedad en el pronunciamiento del Tribunal a quo , lo que habilitaría tal análisis por parte de esta Cámara.

Al respecto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquélla que caracteriza qué debe entenderse por arbitrariedad: “[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el” (cfr. Fallos: 207:72 y doctrina concordante posterior; esta Sala, in re, “Sbasseiro, Oscar Reyes c/D.G.I.”, Expte. Nº 74.716/18, 3/0/2019, entre otros).

Asimismo, es menester recordar que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: “Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.”, del 12/5/2015; esta Sala, in re “Sanes S.A. c/D.G.I.”, del 29/10/2019, entre muchos otros; Sala III, en autos: “Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 12/5/2015; Sala IV, causa: “Valle Escondido c/D.G.I.”, del 17/5/2016 y Sala V, in re, “Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 21/3/2011, entre otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional (cfr. esta Sala, in rebus: “Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.”, del 7/06/2016 y “LDC Argentina S.A. c/D.G.I.” del 3/05/2018, entre muchos otros).

En línea con lo anterior, el art. 386 del C.P.C.C.N. -norma de integración por el art. 197 de la L.P.T.- dispone que los jueces formarán su convicción mediante la aplicación de las reglas de la “sana crítica”.

IX.- Que adentrándose al conocimiento de la cuestión de fondo, es preciso señalar que de la compulsa de los antecedentes administrativos acompañados a la causa, que este Tribunal tiene a la vista, surge:

1) En la actuación de investigación de la firma actora, registrada como n° 11046-16-2011, Asunto: “Verificación Proveedores Presuntamente APOC” -en 46 fojas que este Tribunal tiene a la vista- se realizó una valoración de las operaciones comerciales entre la firma actora y los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A., así como también respecto de otro proveedor que no forma parte de las impugnaciones finales; por los períodos fiscales 2005/2007.

Tal como surge de los informes finales de fiscalización llevados a cabo respecto de los mencionados proveedores -agregados en copia en la presente actuación y que surgen de los cuerpos de antecedentes que este Tribunal también tiene a la vista- se advierte que éstos fueron incluidos en la base E-Apoc en condición “sin capacidad económica”, siendo dados de alta ambos el 07/03/2008, con fecha de detección el 22/10/2007 (cfr. fs. 9 y 18), tras haberse considerado, inicialmente, que funcionaban como “usinas de facturación” y ello sin perjuicio de advertir que el fiscalizador de la firma Cereal Pro S.A., denunció la existencia de un juicio concursal de la misma, individualizando incluso el Tribunal de trámite y señalando que a la fecha de dicho informe no había recibido mayor precisión de la regional ante la cual ésta se encontraba registrada; siendo éste el único asiento de la situación jurídica del proveedor en cuestión.

En los informes obrantes a fs. 10/12 -respecto de Pelagro S.A.- y a fs. 19/21 -respecto de Cereal Pro S.A.- se concluyó que ambas empresas no tenían solvencia patrimonial ni capacidad operativa, opinando que debían ser cargadas en la base E-Apoc bajo tales características; luego de analizarse contable e impositivamente a los integrantes de ambas sociedades, así como también la constatación personal en los domicilios legales, fiscales y real denunciados y en las imprentas de donde surgían las facturas que recibió la actora Nestlé por las compras que le realizara a los mencionados proveedores.

El informe de investigación obrante a fs. 44/46, de fecha 17/03/2011, concluyó que: “...dado los antecedentes que poseen los proveedores tal como surge de los informes regionales producidos por distintas Direcciones Regionales, resultaría conveniente constatar la veracidad de las operaciones realizadas -por la actora- a efectos de validar el crédito fiscal computado en el I.V.A. y su incidencia en el impuesto a las ganancias... IMPUESTOS A VERIFICAR: I.V.A. 12/2005 a 07/2007 y Ganancias 2006 y 2007 (parte pertinente)”.

2) De la compulsa de la actuación n° 11036-247-2011, que en 22 cuerpos este Tribunal tiene a la vista, se observa, en apretada síntesis que:

a) Con fecha 7/04/2011, en concordancia con lo señalado previamente, se inició la fiscalización de la parte actora, mediante la Orden de Inspección n° 605.754, con el objeto de verificar el cumplimiento del Impuesto a las Ganancias Sociedades -períodos fiscales 2006 y 2007- y el I.V.A. -período fiscal 12/2005 a 07/2007-.

Para ello se le notificó a la actora un requerimiento mediante (cfr. fojas 13) en el que se le solicitó, en síntesis y en lo que al caso interesa: a) acredite documentación respaldatoria (facturas, remitos, recibos, notas de crédito y/o débito) por las operaciones mantenidas con los proveedores Pelagro S.A. y Cereal Pro S.A.; b) informe por escrito el detalle de las operaciones efectuadas con los mencionados durante el período 01/2006 a 12/2007 (indicando fecha de operación, n° de factura, importes netos gravados, I.V.A., total facturado, retenciones, percepciones, detalle de mercaderías adquiridas y/o servicios contratados) y c) aporte detalle de la contabilización de las operaciones informadas y los medios de pago utilizados para cancelar las operaciones en cuestión, indicando n° de cheque, entidad emisora y fecha de pago.

A fs. 15/163 y fs. 167/949 la parte actora acompañó la documentación requerida.

Asimismo a fs. 991/996, en lo que al caso interesa, luce una nómina confeccionada por la demandada sobre operaciones realizadas entre la actora y los proveedores Cereales Pro S.A. y Pelagro S.A. durante el período 01-2006 a 06-2007; mientras que a fs. 1002/1003 obra un detalle de los pagos efectuados a los proveedores observados y a fs. 1016/1017 surge el cálculo por las salidas no documentadas.

b) Mediante multinota F.8400 n° 001000201187434701 de fecha 15/12/2011 , conformada por 8 planillas/anexos (obrante a fs. 1024/1043), se puso en conocimiento de la firma actora de las diferencias impositivas observadas durante la orden de intervención n° 605.754 consistente en:

1) I.V.A.: la impugnación de créditos fiscales por operaciones realizadas con determinados proveedores, entre ellos Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A. y por los períodos fiscales indicados en los Anexos I y II y los motivos por los cuales el organismo fiscal observó cada uno de los proveedores detallados (conf. art. 12 ley del I.V.A.);

2) Impuesto a las Ganancias: impugnación de gastos y/o costos vinculados con las operaciones atribuidas a proveedores referidos, detallados en al Anexo III “Detalles de Operaciones Observadas Impuesto a las Ganancias”, dejándose constancia que la impugnación de los conceptos indicados se sustentó en lo previsto por el art. 37 de la ley 20.628 y en el art. 55 del decreto 1344/98;

3) Impuesto a las ganancias -“Salidas no documentadas”: por los montos pagados por Nestlé Argentina S.A. que se vinculan con las operaciones realizadas con los proveedores objeto de autos; señalando que las diferencias por dicho concepto se encuentran en el Anexo IV “Calculo Salidas No Documentadas” y que fueron calculadas conforme al citado art. 37.

En los Anexos referidos se dejó constancia sobre el cálculo determinativo de la materia imponible omitida en concepto de I.V.A./impugnación de créditos fiscales; impuesto a las ganancias período fiscal 2007 e impuesto a las ganancias/ salidas no documentadas y allí se informó a la actora sobre la posibilidad de conformarlas y su posterior aprobación mediante la presentación de DD.JJ. rectificativas correspondientes, disminuyendo los saldos y/o ingresando el monto del impuesto resultante de ellos o, en caso contrario, formular reparos u objeciones; todo ello, dentro del plazo de cinco (5) días.

Además, se indicó que en caso de conformar las liquidaciones propuestas obtendría los beneficios de reducción de sanciones previstos en el art. 49 de la ley 11.683, caso contrario se daría inicio al procedimiento de determinación administrativa de la materia imponible.

A fs. 1054/1055 luce copia de una multinota mediante la cual la firma actora formuló su disconformidad a los ajustes notificados.

c) A fs. 1060/1090 obra el informe final de inspección, del 28/12/2011 que, -en lo que al caso interesa- luego de efectuar una reseña de los antecedentes, tareas e informes realizados con relación a los proveedores considerados apócrifos, tareas de auditorías de la fiscalización y el ajuste propuesto y rechazado por la actora; expuso el fundamento legal de la situación observada, jurisprudencia y resultados obtenidos y elevó los ajustes para que se diera inicio, en caso de conformidad, al procedimiento previsto por el art. 16 de la ley 11.683 - conjuntamente con los cuerpos de antecedentes de los proveedores cuyas operaciones fueron cuestionadas, cuerpo I.V.A. y I.G. 790/07 DI PYNF y el cuerpo de investigación reseñado en el punto 1), todo ellos tenidos a la vista por esta Sala-.

d) Mediante la resolución n° 124/2012 (DV DEOB) -obrante a fs. 1326/1344 se le confirió vista (cfr. art. 17 ley 11.683) a la firma actora del cargo formulado con relación al impuesto a las ganancias/período fiscal 2006 a fin de que conforme la liquidación practicada o presente su respectivo descargo y ofrezca prueba.

Por su parte, a fs. 1345/1362 obra la resolución n° 125/2012 (DV DOEB) que le confirió vista (cfr. art. 17 ley 11.683) a la firma actora del cargo formulado con relación al impuesto a las ganancias -salidas no documentadas -período fiscal 02/2006-12/2006 a fin de que conforme las liquidaciones practicadas o presente su respectivo descargo y ofrezca prueba (cfr. art. 1°), instruyéndose el pertinente sumario por la infracción advertida (cfr. art. 2°).

Asimismo, a fs. 1363/1392 luce la resolución n° 126/2012 (DV DEOB) que le confirió vista del cargo formulado con relación al impuesto al valor agregado, período fiscal 01/2006-12/2006 para que, también, conforme las liquidaciones practicadas o presente su respectivo descargo y ofrezca prueba.

e) A fs. 1437/1460 la actora contestó la vista que se le cursara mediante la Resolución n° 124/12 (impuesto a las ganancias), presentación en la cual describió el proceso de adquisición de la materia prima objeto de las operaciones cuestionadas por la fiscalización -harina de soja- a los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A., denunciando que fueron llevadas a cabo mediante la intermediación de un corredor de cereales, la firma Vital Soja Agronegcios S.A.; operaciones que fueran reconocidas por la intermediaria y los transportistas.

Además, en apretada síntesis, se expidió sobre el traslado de la materia prima y su posterior proceso de elaboración en una planta industrial de su titularidad (tratamiento, calificación e individualización).

Por otra parte se refirió sobre la falta de antecedentes de los proveedores impugnados al tiempo en que fueran realizadas las operaciones cuestionadas, puesto que recién fueron incluidos en la base E-Apoc en marzo de 2008.

En particular, respecto de la Cereal Pro S.A. sostuvo que su funcionamiento fue expresamente reconocido por la demandada al intervenir en el marco del juicio falencial ante la justicia comercial cuyos datos y actuación procesal denuncia y a los que cabe remitirse, sin perjuicio de destacar que el primer auto procesal allí dictado dataría del mes de marzo de 2008, dando cuenta de la existencia del sujeto y su operatoria en el mercado.

Con relación al proveedor Pelagro S.A. luego de señalar las pruebas que dan cuenta acerca de la existencia de las operaciones comerciales cuestionadas, expone que el organismo recaudador desconoció la información suministrada en el marco de la actuación administrativa sobre la base de declaraciones testimoniales.

Citó jurisprudencia del T.F.N. en apoyo de su postura y ofreció prueba documental (fs. 1497/2163).

A fs. 2165/2192vta. contestó la vista que le fuera conferida mediante la resolución n° 125/12 (impuesto a las ganancias -salidas no documentadas) en similares términos a los reseñados precedentemente y a fs. 2894/2917 hizo lo propio respecto de la resolución n° 126/12 (I.V.A.).

f) A fs. 3631/3634 el organismo recaudador ordenó la apertura a prueba, disponiéndose la producción de la prueba informativa dirigida a Bunge Argentina S.A. bajo las pautas allí detalladas.

A fs. 3652/3898 la oficiada contestó el requerimiento dando cuenta sobre las operaciones que efectuara y tuvieran como destinatario final la firma actora y las operaciones que realizara con los proveedores cuestionados, aportando documental al respecto.

g) En vista de lo informado por Bunge quien diera cuenta sobre la veracidad de las operaciones cuestionadas, a fs. 3899/3901 la parte actora solicitó se deje sin efecto el ajuste propuesto.

A fs. 3957/3960 luce el dictamen jurídico previo que aconsejó dictar los actos de determinación de oficio pertinentes.

h) A fs. 3970/4015 obra la Resolución n° 68/2013 (DV DEOB) que impugnó la DD.JJ. del impuesto a las ganancias/período fiscal 2006 presentada por la actora y determinó de oficio dicho tributo en la suma de $ 40.178.695,47 computando contra dicho importe los quebrantos declarados por la contribuyente en períodos anteriores (cfr. art. 1° y 2°); estableció un saldo a favor de la sociedad por el mismo tributo y período, proveniente de retenciones y/o percepciones, en la suma de $ 347.641,33 (cfr. art. 3°) y se le hizo saber que deberá presentar la DD.JJ. rectificativa.

A fs. 4016/4102 obra la Resolución n° 69/2013 (DV DEOB) que determinó de oficio la materia imponible del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas en la suma de $ 2.364.048,85 -por los pagos efectuados de febrero a diciembre de 2006 vinculados a los proveedores cuestionados (Pelagro S.A. y Cereal Pro S.A.)-; imponiéndole la obligación de ingresar por tal concepto y período la suma de $ 827.417,10 y la suma de $ 1.625.927,56 en concepto de intereses resarcitorios calculados al 12/07/2013 (cfr. arts. 1°, 2° y 3°); todo ello dentro del plazo de 15 días bajo apercibimiento de ejecución. Asimismo, difirió la aplicación de sanciones en los términos del art. 20 de la ley 24.769.

A fs. 4103/4146 obra la Resolución n° 70/2013 (DV DEOB) que impugnó las DD.JJ. del I.V.A. período fiscal 01/2006 a 12/2006 presentadas por la actora (cfr. art. 1°); estableció el débito y crédito fiscal por igual período (cfr. arts. 2° y 3°); determinó el saldo a favor técnico de la contribuyente conforme primer y segundo párrafo del art. 24 de la ley del gravamen (cfr. arts. 4° y 5°) y le informó que debía presentar la DD.JJ. rectificativa pertinente.

Y a los fines del concreto tratamiento de los recursos, debe precisarse que el organismo recaudador dictó las mencionadas resoluciones, luego de efectuar un análisis global acerca de los antecedentes que surgían del expediente administrativo (fiscalización de la actora, informes de la División Investigación de la Dirección Regional Mercedes sobre los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A.; constatación de bases del organismo, prueba producida por la contribuyente; circularización sobre entidades bancarias), concluyendo en la existencia de una simulación de operaciones comerciales, por entender que éstas no se habrían materializado a través de los proveedores investigados ya que los mismos carecían de capacidad económica para llevar adelante las operaciones con la firma actora y, por tanto, fueron caracterizados como “usinas” de facturas.

Por otra parte, a fs. 4202/4212 obra la Resolución n° 222/2015 (DV DEOB) mediante la cual se le aplicó a la firma actora una multa por la suma de $ 2.482.251,30 -en los términos de los arts. 46 y 47, inciso b) de la ley 11.683- monto equivalente a 3 veces el gravamen evadido en el impuesto a las ganancias- salidas no documentadas, período fiscal 02/2006-12/2006; intimándola a su cancelación dentro del plazo de 15 días, bajo apercibimiento de ejecución.

X.- Que, asimismo, de la compulsa de la actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación se advierte que la parte actora recurrió las resoluciones referidas previamente, tramitando ellas bajos los expedientes n° 37.954-I, n° 37.956-I y n° 37.958-I; disponiéndose su acumulación en el primero de los indicados.

a) De la lectura de los recursos interpuestos se advierte, sucintamente, que los planteos efectuados por la parte actora se ciñeron a demostrar: la veracidad de las operaciones comerciales efectuadas con los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A. -consistentes en la adquisición de harina de soja a través de un corredor de cereales (intermediario)- consideradas simuladas por el Fisco Nacional; la existencia de dichos sujetos (Cereal Pro S.A. a través del juicio concursal instando por éste -desvirtuando así la alegada falta de constatación por parte de la demandada como consecuencia de su verificación de crédito concursal- y Pelagro S.A. a través de la documental acompañada); la falta de relación entre el momento en que ambas empresas fueron incluidas en la Base EApoc y las respectivas fechas de las operaciones comerciales impugnadas; los pagos efectuados a dichos proveedores mediante cheques “no a la orden”; la relación directa entre el insumo recibido de tales proveedores y el producto final efectuado por la actora, cuyas cantidades no fueron cuestionadas por la demandada y el origen de la materia prima adquirida.

b) A fs. 378 el Tribunal a quo decidió abrir la causa a prueba, ordenándose la producción de la pericial contable e informativa.

c) Con posterioridad, a fs. 548 se ordenó la acumulación a las referidas previamente de la n° 44.924-I mediante la cual tramitó el recurso de apelación deducido contra la Resolución n° 222/15 (multa).

d) A fs. 444/459 los peritos contadores ofrecidos por cada parte, en forma conjunta, presentaron su informe pericial.

Del mismo surge que los expertos, en primer lugar, informaron que los libros contables e impositivos de la contribuyente actora son llevados en legal forma.

Además corroboraron la documental aportada por la parte actora con lo asentado en sus libros, efectuando un detalle pormenorizado respecto de las facturas emitidas por cada proveedor y la forma de pago de dichas órdenes –por medio de la cual la actora adquirió la harina de soja a las firmas Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A.-, entidad bancaria interviniente, cheques relacionados con las operaciones y el destinatario de los mismos.

En otro anexo, surge informada la correlación de los remitos de los proveedores en cuestión con el transporte efectuado, detallando los datos del origen de la mercadería, vehículo, transportista y conductor.

Por otra parte, expusieron que se encuentra registrado en el inventario de la actora, la harina de soja como materia prima del alimento de mascotas a la finalización de los años calendarios 2005 y 2006 y que de la compulsa de las facturas de compra a los proveedores Pelagro S.A. y Cereal Pro S.A. surge que en todas ellas el producto adquirido fue Harina de Soja de Alta Proteína, siendo éste derivado, el efectivamente recepcionado por la planta de Santo Tomé de Nestlé.

También confirmaron la relación laboral de los señores Chaime y Pereyra.

Asimismo, a fs. 408 Banco ICBC contestó el oficio librado en autos; a fs. 410/439 hizo lo propio la firma Bunge Argentina S.A. y a fs. 441 el Banco Mariva S.A.

Luego de presentarse los alegatos, el 13/05/2022 se dictó la sentencia reseñada en el considerando I cuya impugnación, por ambas partes, es objeto de análisis de esta instancia.

XI.- Que en función de la reseña expuesta y de conformidad con las pautas establecidas en el Consid.VIII, a los fines de dar tratamiento a la cuestión central - de cuya decisión dependerán los restantes planteos recursivos-, debe analizarse lo relativo a los proveedores cuestionados por el Fisco Nacional en la Resol. 70/13 (Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A). con relación a la materia tributaria involucrada en las resoluciones bajo examen, a la luz de la prueba producida en autos.

Tal como surge del resultado de la prueba colectada en ambas instancias, se advierte que las razones expresadas en el memorial de la actora resultan suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho brindados por el Tribunal a quo para confirmar la Resolución n° 70/13 (DV DEOB).

Ello por cuanto, si bien las críticas consisten en el cuestionamiento de la valoración de la prueba en torno a los proveedores involucrados, se observa que el T.F.N. ha efectuado una interpretación y valoración que se aparta de las pautas de hermenéutica a las que se ha hecho referencia precedentemente y a la doctrina jurisprudencial que corresponde aplicar a este tipo de casos, que permite tener por configurado un supuesto de arbitrariedad en el pronunciamiento recurrido, lo cual habilita la intervención de este Tribunal, en orden a la previsión normativa del art. 86 de la L.P.T.

En tal sentido, cabe poner de resalto que -a la luz del detalle de la prueba rendida en la causa- no resulta reprochable o cuestionable la conducta asumida por la actora respecto de los proveedores cuestionados, dado que por un lado las irregularidades e inconsistencias detectadas a su respecto por la fiscalización, son ajenas al receptor de los bienes y servicios, y por el otro, su obligación se ciñe a verificar que su proveedor posea C.U.I.T. activa, que las facturas cuenten con C.A.I. vigente y que no se encuentren incluidos en la base APOC al tiempo de la celebración de las operaciones (cfr. en este sentido, esta Sala, “JBS Argentina S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/Proceso de Conocimiento”, Expte. Nº 60.674/16, del 26/11/2021, entre otros), recaudos que por cierto cumple la documentación aportada.

Precisamente esa es la doctrina que emana del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: “Bildown S.A. c/Fisco Nacional (A.F.I.P. -D.G.I.)” del 27/12/11 (Fallos: 334:1854); doctrina que fuera aplicada por esta Sala en anteriores ocasiones (cfr. “Catter Meat S.A. c/E.N. - A.F.I.P. -D.G.I. -Resol 13/13 (RDEX)”, Expte. N° 29.395/13 del 22/08/2019; “Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.C.I.F.I.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N° 11.148/2013, del 11/06/2021; y recientemente: “VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-I) c/D.G.I.”, expte. n° 12.109/21, del 08/04/2022).

Cabe recordar que, en dicho precedente, el Alto Tribunal -haciendo suyo el dictamen del Ministerio Público Fiscal- analizó todos los elementos involucrados en la causa, y expresó que: “...nada encuentro en la ley del I.V.A. -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes. En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del I.V.A. del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó”; para concluir que: “...pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice”.

XII.- Que desde esta perspectiva de valoración de los extremos de hecho verificados en la causa, corresponde tener especialmente en cuenta que, conforme surge de las constancias probatorias analizadas anteriormente, los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A. al tiempo en que operaron con la contribuyente actora durante el período cuestionado (esto es, durante el año 2006) se encontraban inscriptos en la A.F.I.P., contaban con C.U.I.T. válida, estaban dados de alta en los impuestos correspondientes, presentaban sus declaraciones juradas y no se hallaban incluidos en la base APOC -puesto que ello tuvo lugar con posterioridad, recién en el año 2008-; y todo ello por cierto, al margen de que poseyeran o no poseyeran bienes registrables o contaran con personal a cargo.

Por otra parte, este Tribunal no puede dejar de tener en cuenta la particular intervención que tuvo el organismo fiscal en el marco del juicio concursal del proveedor Cereal Pro S.A., expediente judicial n° 7180/2008 en trámite ante el Juzgado en lo Comercial n° 2, Secretaría n° 4; de cuya consulta -cfr. sistema consulta de causa-, surge, entre otras cosas: la apertura del concurso preventivo el 26/03/2008; la inhabilitación de su interventor, el señor Alberto Lavezzari (quien surgiera denunciado en el cuerpo de investigación de la firma proveedora como integrante de la misma) como consecuencia de la quiebra decretada (cfr. providencia del 22/09/2011) y la verificación de crédito por parte del Fisco Nacional (cfr. providencia del 23/02/2012); hechos todos ellos que resultaron ser posteriores a las fechas en que se efectuaron las operaciones comerciales cuestionadas y calificadas como simuladas (año 2006), pero anteriores al dictado de las resoluciones que determinaron de oficio la materia imponible de la aquí firma actora (año 2013); lo cual introduce una duda ostensible respecto de la fiscalización realizada sobre el proveedor indicado, puntualmente en cuanto a la afirmación de su falta de ubicación de la firma encartada, por parte del personal del ente fiscal.

A lo que cabe añadir, que la apertura del estado falencial de dicho proveedor supo ser conocida por la demandada, tal como así se vislumbra de la compulsa del “Informe de Investigación” del cuerpo de investigación llevado a cabo por la Dirección Regional Mercedes, circunstancia que tuviera lugar el 4/08/2008 al indicar: “Cabe dejar constancia, que en el transcurso de la investigación, el abajo firmante pudo corroborar que con fecha 06/03/2008 y 02/04/2008, en el rubro Concursos y Quiebras del Diario Clarín, surgió informado que en el Juzgado n° 2, Secretaria n° 4 se presentó y se proveyó respectivamente el concurso preventivo del contribuyente que nos ocupa.

Aclárese, que ante esta situación se solicitó vía e-mail a la Dirección Regional Microcentro, tomara conocimiento en el mencionado juzgado y a posteriori informara respecto a la situación real del contribuyente, no habiéndose aportado información al respecto a la fecha. Posteriormente, se procedió a efectuar las siguientes consultas...” -el resaltado es original- (cfr. fojas 89, in fine).

Con posterioridad, se analizaron otros aspectos del proveedor, en particular sobre sus integrantes, intentando dar el con el paradero de ellos así como también de la firma en cuestión y analizándose sus estados contables y financieros, así como también las declaraciones juradas presentadas por la misma, para concluir que prima facie se encontrarían frente a un “usina” de facturas, sin perjuicio de señalar que se encontraban pendientes algunas tareas de fiscalización, como por ejemplo, indicó, la entrevista a personas presuntamente involucradas (cfr. fs. 126).

Sin perjuicio de lo expuesto, Cereal Pro S.A. fuera dada de alta en la Base E-Apoc con fecha 7/03/2008 (cfr. fojas 17/18 de la actuación n° 11046-16-2011 denominado “Verificación proveedores presuntamente Apoc”).

Sin embargo, todo ello no fue tenido en consideración por el organismo fiscal al momento de dictar las resoluciones determinativas, ni tampoco fue debidamente analizado por el Tribunal Administrativo conjuntamente con el cotejo de la documentación aportada por la actora con el objetivo de demostrar la existencia de la empresa proveedora así como también la veracidad de las operaciones cuestionadas; advirtiéndose que, por el contrario, el a quo para confirmar la Resolución n° 70/2013 se limitó a transcribir las conclusiones vertidas por la demandada en el marco de las actuaciones administrativas.

Síguese de ello que al márgen del derrotero posterior, es claro que al tiempo de celebración de las operaciones, la firma vendedora efectivamente existía, llevaba adelante sus actividades y contaba con documentación fiscal en orden, por manera que la impugnación formulada sobre la base de tales extremos, no se encontraba entonces debidamente justificada.

En similar sentido, cabe concluir sobre el proveedor Pelagro S.A. y la falta de análisis global de la instancia anterior sobre la prueba acompañada a la causa en torno a la real actuación de dicha empresa al tiempo en que se generaron las facturas comerciales cuestionadas.

En función de lo expuesto, no cabe más que concluir que se encuentra probada en autos la existencia de las firmas proveedoras, que éstas se encontraban en marcha -al menos al tiempo de la concreción de las operaciones cuestionadas y que son materia de litigio-; la realización de las actividades comerciales con la firma actora, y, por medio de la prueba pericial contable, informativa, documental y testimonial, tal como surge de la reseña efectuada en los considerandos que anteceden, que Nestlé Argentina S.A. adquirió la mercadería a los proveedores en cuestión y que éstos le extendieron los comprobantes fiscales, configurándose así, acreditada la veracidad, regularidad de las operaciones y su realidad económica.

Ello no se ve modificado por el hecho de que los destinatarios de los cheques emitidos hubieren desviado los fondos dados en pago hacia terceros, puesto que tal proceder es por completo ajeno al pagador y la eventual irregularidad que de ello pudiere seguirse, y no es susceptible de ser considerado con un factor relevante o suficiente para poner en duda la existencia de las operaciones y el destino de las sumas erogadas por el adquirente de los bienes.

Tampoco, por aplicación de los antecedentes referidos con anterioridad, corresponde trasladar la responsabilidad a la contribuyente por la presunta falta de capacidad operativa de los citados proveedores ya que -según surge de las constancias de la causa, en especial de la prueba pericial contable- ésta obró con diligencia al momento de la celebración de las operaciones.

Por otra parte cabe manifestar que no se lucen conducentes las afirmaciones efectuadas por el T.F.N. en cuanto asignó un especial valor a la manifestación realizada por el organismo fiscal, referida a que la firma Bunge Argentina -quien formara parte del circuito de compra efectuado por la actora en autos-, se encontraba fiscalizada y, por tanto, que la prueba recabada de ella no ostentaba ningún valor.

Ello así toda vez que por un lado, el hecho de la fiscalización y verificación que se enuncia, no ha sido acreditado en modo alguno y a todo evento, tampoco se ha demostrado que las operaciones de fazón aquí involucradas hubieren sido objeto de cuestionamiento u otro tipo de objeción por parte del organismo fiscal; y por el otro, por cuanto precisamente la intervención de la firma Bunge Argentina en el fazón de la materia prima (poroto de soja), da cuenta de la existencia y entrega del producto derivado (harina de soja) a la aquí actora, lo que ha sido explícitamente admitido por el propio Tribunal Fiscal en el Consid. VII, 2\* parágrafo de la sentencia cuestionada.

Asimismo, se advierte en este orden una desinterpretación por parte del Tribunal “a quo” respecto del sentido y consiguiente eficacia convictiva, de los elementos aportados relativos al “fazón” llevado a cabo por Bunge Arg., del poroto de soja suministrado por los proveedores; ello así a poco que repare en que dicha firma no tiene en estos autos carga alguna de probar la existencia de los convenios de fazon celebrados con los proveedores, por no encontrarse investigada ni involucrada su actividad en la cuestión aquí ventilada, de tal suerte que producido dicho informe (v. presentación de fecha 17/5/13 a fs.3652) y no cuestionado ni impugnado su contenido por el fisco, no cabe sino tener por probado que efectivamente Bunge Arg. recibió de los vendedores la materia prima y fazón mediante a su cargo, entregó a la aquí actora el producto derivado (harina de soja), resultando en consecuencia tal extremo relevante y conducente, deficientemente analizado y valorado en la sentencia en recurso (Consid.VI, 10\* parágrafo).

Por todo lo expuesto, corresponde concluir que no asiste razón al organismo fiscal en el dictado de la Resolución n° 70/2013 al cuestionar las operaciones concretadas con los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A. y tener por inexistente la adquisición de la materia prima en cabeza de la parte actora, puesto que, tal como se viera, se encuentran debidamente acreditados el circuito de compras de la mercadería objeto de autos, su traslado, la existencia del producto y los pagos efectuados por la recurrente a los mencionados vendedores.

A mayor abundamiento, es preciso señalar que no debe perderse de vista, como ya se ha expresado en causas análogas al presente, que para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora.

Ello es así, porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del “juez administrativo”, debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables” (cfr. esta Sala, in re: “Frigorífico Lamar S.A. c/E.N. -A.F.I.P. - D.G.I.”, causa nº 21.400/13, del 28/05/2020 y sus citas y “JBS Argentina S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, causa n° 60.674/16 del 26/11/2021).

XIII.- Que, en orden a lo expuesto, y en atención a la vigencia del principio interpretativo en razón del cual los jueces formarán su convicción ponderando las pruebas producidas y que estimen adecuadas para la resolución del conflicto, examinándolas detenidamente con un criterio lógico jurídico, y asignándoles su valor de acuerdo con las reglas de la sana crítica y las máximas de la experiencia (cfr. art. 386 del C.P.C.C.N., y esta Sala, in re, “Compañía Procesadora de Carnes S.A. y otro c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. Nº 5.853/2013, del 22/03/2018, entre otros), este Tribunal considera que en autos está acreditada por diversos medios de prueba la existencia de los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A. la realidad fáctica de las operaciones cuestionadas por el Fisco Nacional, cuya instrumentación documental fue llevada a cabo de manera regular, resultando en consecuencia, incorrecta su tesis e inadecuada las determinación de oficio dispuesta mediante la Resolución n° 70/2013 (DV DEOB) impugnada en estos autos por la parte actora y confirmada por el Tribunal a quo.

En relación a ello, cabe considerar que la “causa” (cfr. art. 7º, inc. b de la ley 19.549) que funda el dictado del acto administrativo, son las “circunstancias de hecho y de derecho” que motivan su emisión, que en cada caso llevan a producirlo.

A su vez, el art. 14, inc. b) de la L.N.P.A. dispone que, si el acto carece de causa, por no existir o ser falsos los hechos invocados, el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable.

En razón de lo expuesto, y a la luz de los preceptos citados, corresponde revocar la sentencia apelada -en cuanto confirmó la Resolución n° 70/2013 (DV DEOB)- y declarar la nulidad de la misma.

XIV.- Que sentado lo expuesto, corresponde ahora analizar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional contra la decisión alcanzada en la instancia anterior en cuanto se dispuso la revocación de las Resoluciones (DV DEOB) n° 68/13 (impuesto a las ganancias), n° 69/13 (impuesto a las ganancias/salidas no documentadas) y n° 222/15 (multa en los términos de los arts. 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683); debiéndose adelantar que las manifestaciones vertidas no resultan idóneas para refutar el pronunciamiento recurrido.

En efecto, como quedara dicho en los considerandos que anteceden la decisión adoptada por el Tribunal Jurisdiccional Administrativo con relación a dejar sin efectos las resoluciones indicadas, en particular la resolución n° 68/2013, se basó en la interpretación de los hechos y de las pruebas rendidas con respecto a la previsión normativa contenida en el art. 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuyo texto establece 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 de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.”.

Con base en la normativa transcripta, el T.F.N. sostuvo que se encontraba acreditado que el insumo adquirido por la actora efectivamente existió y el apareamiento de ingresos y gastos, éstos últimos bajo la premisa establecida en la norma indicada precedentemente y con base en la real existencia, necesariedad y pertinencia de los mismos. De allí que concluyó en la admisión de la deducción del gasto.

Ahora bien, de la atenta lectura del memorial de agravios de la demandada, no surge una crítica concreta y razonada del pronunciamiento recurrido, tal como expresamente lo prevé el art. 265 del C.P.C.C.N., imponiéndose en consecuencia, el resultado previsto en el art. 266 del mismo cuerpo, aplicable al caso por conducto de lo estipulado en el art. 197 de la L.P.T.

En efecto, en su escrito recursivo, la demandada -tras detallar el contenido y alcance de las resoluciones administrativas recurridas y revocadas por la instancia anterior-, efectuó una serie de consideraciones genéricas y objetivas las que distan de lograr el efecto de convicción sobre este Tribunal acerca de la supuesta arbitrariedad en que habría incurrido el pronunciamiento del T.F.N. con relación a las Resoluciones n° 68/13, n° 69/13 y n° 222/15.

Tan es así, que la pretendida arbitrariedad atribuida al decisorio del Tribunal a quo, no superó el umbral de la declamación, pues no se hecho siquiera mención a la interpretación que se ha llevado a cabo respecto de la previsión contenida en el art. 80 de la L.I.G. y su alcance en el presente caso, debiendo señalarse, asimismo, que el dispositivo previsto en el art. 86 de la L.P.T. establece que deberá acreditarse la arbitrariedad manifiesta del pronunciamiento recurrido, lo cual en la especie no ha ocurrido ni siquiera someramente.

En efecto, cabe tener presente que de la prueba producida en la causa y debidamente ponderada en el fallo apelado y en los considerandos que anteceden, surge: a) documental obrante en las actuaciones administrativas: remitos, contratos, traslados, facturación entre la parte actora y los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A. y b) prueba pericial contable: corresponde señalar, en primer lugar, que la misma fue realizada en conjunto por peritos propuestos por ambas partes, no habiendo mediado impugnaciones, ni pedidos de aclaraciones sobre la misma.

Como fuera señalado previamente, quedó acreditado que: i) los libros contables e impositivos de la actora son llevados en legal forma, cumplimentando los requisitos formales de índole extrínseca previstos en la legislación vigente; ii) la actora realizó la compra de la materia prima a los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A.; iii) de los pagos realizados por la actora con motivo de tales compras y de la vinculación de las mismas con la actividad de la actora y la generación de ganancias gravada y iv) para la realización de la mismas no se utilizaron facturas apócrifas, contrariamente a lo sostenido por el organismo fiscal.

Por ello cabe concluir que, efectivamente, se efectuaron las erogaciones realizadas por la parte actora y en tales condiciones encuadran en la autorización a deducir prevista en el art. 80 de la ley del impuesto a las ganancias, habiendo la contribuyente probado que los mismos fueron efectivamente realizados, debiendo desestimarse la apelación de la demandada y confirmar la decisión del T.F.N. que revocó la Resolución (DV DEOB) n° 68/2013 (impuesto a las ganancias).

XV.- Que, en concordancia con lo expuesto, cabe decidir de igual forma con relación a los agravios esgrimidos por el organismo fiscal con relación a revocación de las Resoluciones n° 69/2013 (impuesto a las ganancias/salidas no documentadas) y n° 222/2015 (multa por defraudación-arts. 46 y 47, inciso b) de la ley 11.683) decidida por la instancia de grado.

Ello así puesto que, teniendo el T.F.N. por acreditada la compra de bienes (harina de soja) y el pago de los mismos a través de cheques a los proveedores - estos últimos también corroborados por el informe pericial y la prueba informativa y así entendido por válidos por este Tribunal-, concluyó que la figura de las salidas no documentadas no resultaba aplicable al caso y, en consecuencia, también derivado de ello, la inaplicabilidad de la multa dispuesta en su consecuencia, debiéndose advertir que, a tenor de los decidido previamente, lo resuelto por la instancia anterior no sólo se vislumbra como ajustado a derecho sino también a las constancias de la causa. Lo cual, desestima también el planteo introducido por el organismo fiscal con relación a la aplicación de la RG AFIP n° 893/2000 (volantes de pago ante la ausencia de documentación que acredite erogaciones)

Contrariamente a lo sostenido por el organismo fiscal se encuentra acreditado en autos que el gasto efectuado por la parte actora se encontraba vinculado a la generación de ganancia gravada y que la erogación efectuada tuvo como destino la compra de materia prima (harina de soja), siendo percibidos los cheques por los proveedores Cereal Pro S.A. y Pelagro S.A.; encontrándose acreditado todo ello, por lo que no se advierte arbitrariedad alguna en el pronunciamiento recurrido ni tampoco que la demandada efectuara agravios con envergadura suficiente para desvirtuar los argumentos dados en la misma.

En vista de lo expuesto, no cabe más que concluir que los agravios esgrimidos por la parte demandada contra la revocación de las resoluciones n° 69/2013 y n° 222/2015, también deben ser desestimados.

XVI.- Que en cuanto a la forma en que se resuelve y por no existir mérito para la dispensa, corresponde imponer las costas en ambas instancias a la demandada vencida (cfr. arts. 68, 1° parte y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por las razones expuestas, se RESUELVE: 1º) desestimar el recurso interpuesto por la demandada y confirmar la decisión del T.F.N. en cuanto fue materia de agravio por su parte; 2°) hacer lugar a la apelación de la actora, revocar la decisión del T.F.N. en todo cuanto fue materia de recurso y, en consecuencia, dejar sin efecto la Resolución n° 70/2013 (DV DEOB) y 3º) imponer las costas de ambas instancias a la demandada en su carácter de vencida (cfr. arts. 68, 1° parte y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación por conducto del art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ