Informe firma conjunta

Número: IF-2021-99121851-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Octubre de 2021

Referencia: Voc. XI. Expte.Nº 33.330-I y sus acumulados, caratulado: "A Todo Color SRL s/ apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación)**,** para dictar sentencia en el Expediente Nº 33.330-I y sus acumulados, caratulado: "**A Todo Color SRL s/ apelación"**

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- A Todo Color S.R.L (o ATC) interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 78/09 y 79/09 dictadas el 30 de julio de 2009 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la que se determinan de oficio sus obligaciones en el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales 7/2004 a 6/2008 y en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2005 a 2007, y se la intima a ingresar las sumas de $977.899,53 y $871.163,46, respectivamente, más los intereses previstos en el art. 37 de dicha ley.

Por su parte, el señor Noelio Alejandro Ferrero interpone también el recurso contra las Resoluciones Nros. 111/09 y 112/09 dictadas el 10 de noviembre de 2009 por la misma dependencia en la que se lo intima a ingresar los importes determinados a ATC en las Resoluciones Nros. 78/09 y 79/09, en carácter de responsable solidario, según lo dispuesto en el art. 8°, inc. a) de la ley 11.683.

Sostienen ambos contribuyentes en sus presentaciones ante esta instancia que ATC no ha incurrido en la omisión de declaración de hechos imponibles que se le endilga ya que sus ingresos y sus egresos se encuentran debidamente registrados y declarados, y agregan que las notas de crédito no constituyeron descuentos, bonificaciones ni quitas que implicaran un mayor ingreso gravado, en los términos del art. 11 de la ley 20.631 y sus modif., sino un mecanismo para dejar sin efecto operaciones, que agrega, era de uso habitual por el tipo de negocio que es la venta al por mayor y menor de pintura.

Ofrecen pruebas y solicitan que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II.- Una vez contestado el traslado de los recursos por parte del Fisco Nacional, en los que solicitó que se

confirmen sus actos administrativos, también con costas, por auto del 3 de diciembre de 2010 que obra a fs. 69 del Expediente N° 33.330-I y del 6 de diciembre de 2011 que obra a fs. 319 del Expediente N° 33.474-I, se dispuso la apertura a prueba haciéndose lugar a la informativa y a la pericial contable ofrecidas, cuyos resultados obran a fs. 75/79 –contestación del oficio al Inst. Prov. De Estad. y Censos de la Provincia de Santa Fe-, fs. 86 –contestación del oficio de Resol S.A., a fs. 100 –del BCRA-.

A fs. 348 y por la propia inactividad procesal de la recurrente, se dio por decaído el derecho a la producción de las restantes pruebas pendientes, que eran la informativa y la contable.

A fs. 363 se hace saber a las partes que en virtud de los decretos 281/18 y 286/18 publicados en el Boletín Oficial el 9 de abril de 2018, la Sala quedó integrada por quien suscribe como Vocal Preopinante y por los Dres. Edith Viviana Gómez, Vocal Titular de la 10° Nominación y Daniel Alejandro Martín, Vocal Titular de la 12° Nominación y se dispuso la clausura del período probatorio.

A fs. 381 se elevan los autos a consideración de la Sala y a fs. 393 pasan a sentencia.

IV.- Corresponde decidir si las Resoluciones recurridas se ajustan a derecho.

En primer término, corresponde referirse a las Nros. 78/09 y 79/09 que determinaron de oficio las obligaciones fiscales a ATC, cuya actividad era la de venta de pintura en 20 Sucursales ubicadas en las provincias de Santa Fe y Entre Ríos. Tales actos se sustentan en haberse detectado la omisión de declarar ventas por las notas de crédito que le emitieran sus principales proveedores por políticas de descuentos y por defectos de la mercadería, ajustándose además los débitos fiscales por aplicación del art. 11 de la ley del gravamen, así como notas de débito y facturas de compras que tampoco habían sido registradas, ajustándose los créditos fiscales de los mismos períodos. Esas diferencias arrojaron finalmente los saldos intimados en las Resoluciones.

Cabe tener en cuenta que los ajustes se originan en la documentación e información recabada por la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades de fiscalización, tanto del propio contribuyente (y de su responsable solidario) que aportaron los soportes magnéticos de las ventas en las sucursales entre el 2005 y el 2007, como de la circularización a terceros, en particular de los proveedores que contrataron con ellos y que emitieron las notas de crédito por descuentos y por desperfectos, y que recibieron las notas de débito y las facturas que ésta emitiera que no habían sido registradas ni declaradas en los gravámenes que aquí importan.

Por ello, correspondía a las aquí recurrentes probar una realidad diferente a la constatada por la fiscalización, máxime cuando los conceptos facturados en las notas de crédito utilizadas en el ajuste se refieren a: *descuento trimestral, por volumen por devolución de mercaderías, bonificación factura N°…, descuentos de caja, descuentos especiales, promoción foco*, entre otros, que dan clara cuenta de que su emisión respondió a descuentos y quitas del tipo de las enunciadas en el art. 11, segundo párrafo, de la ley del impuesto al valor agregado. Esa norma dispone que "*Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado"*.

Dicho artículo, a su vez, está reglamentado por el art. 50 del decreto 692/98 y sus modif., según el cual el cómputo del débito fiscal en estos casos procede siempre que se trate de operaciones que hubieran dado lugar al cómputo del crédito fiscal previsto en los arts. 12 y siguientes de la ley y en la proporción en que oportunamente este último hubiere sido efectuado.

Debe estarse, entonces, a los resultados de las pruebas rendidas, tanto en la instancia administrativa previamente sustanciada como en la presente.

De la informativa producida en el procedimiento de determinación de oficio, surge que dos de los proveedores de ATC, Sinteplast S.A. y Colorin IMSSA, reconocieron la existencia de acuerdos comerciales y políticas de descuentos por volúmenes de compra, por negociación, mensuales trimestrales, etc., en el marco de los cuales se emitieran las notas de crédito a ATC que en sus informes también allí reconocen.

Colorin IMSSA también informó a este Tribunal la existencia de acuerdos comerciales con ATC con las mismas características que las informadas por Sinteplast S.A. –fs. 94-.

En idéntico sentido se expidió otro proveedor, Resol S.A., al contestar el oficio que se librara en la instancia de este Tribunal en el que admitió la existencia de una nota de crédito por bonificación que se había omitido incluir en la factura de venta –fs. 86-.

Respecto al resto de la prueba producida, la información aportada por el INDEC sobre el IPIM y el IPC en el período comprendido entre el 2004 y el 2008, resulta inútil a los efectos de probar el origen y los efectos de las notas de crédito comprendidas en el ajuste; en cambio, sí era relevante la pericial contable que la ATC ofreció y que fue admitida, tanto en la instancia administrativa previa como ante este Tribunal, pero que por su propia inactividad procesal nunca fue producida.

Ello así, a pesar que fueron las propias recurrentes las que en ocasión de contestar el traslado de la oposición formulado por la representación fiscal a su producción, insistieron y manifestaron la indudable importancia de conocer sus resultados. Ello, sumado a que los proveedores de ATC, Sinteplast S.A., Colorin IMSSA y Resol S.A., reconocieron ante la fiscalización haber mantenido políticas comerciales de descuentos y que éstos así se nombraron en los comprobantes fiscales emitidos y se registraron en su contabilidad, resulta esencial a la hora de convalidar las determinaciones de oficio.

Por tales razones, deben ser confirmadas las Resoluciones Nros. 78/09 y 79/09, con costas.

En segundo lugar, debe analizarse la responsabilidad que a título de solidaridad se le atribuye en las Resoluciones Nros. 111/09 y 112/09 al señor Noelio Alejandro Ferrero, en los términos del art. 8°, inc. a) de la ley 11.683.

En su defensa ante este Tribunal, el señor Ferrero opone principalmente que "…*solo se desempeñó como gerente de la firma durante alguno de los períodos cuestionados" y* adjunta como prueba de sus dichos la copia del documento de constitución de la firma "A Todo Color SRL" el 26 de junio de 2003 en el que él no figura como socio, y un contrato de cesión de cuotas partes con firma certificada del 1° de diciembre de 2006, por el cual los dos socios de la SRL cedieron parte de sus cuotas al señor Facundo Ferrero, el hijo del señor Noelio Alejandro Ferrero, por un precio de $5.000, que allí se dice que éste "…*manifiesta recibir en ese acto y en dinero en efectivo"*.

En dicho instrumento, además, se designa como gerente al señor Noelio Alejandro Ferrero, acto que se inscribe en el Reg. Pub. de Comercio el 24 de mayo de 2007 –Cuerpo Antec. Investigación IVA-.

En sus presentaciones, tanto en la instancia administrativa previa como ante este Tribunal, el señor Ferrero admite que era él quien mantenía las relaciones comerciales con los proveedores, y así además lo reconocieron éstos al contestar los informes que se les libraran, pero agrega que era un *simple gerente* que cumplía funciones operativas dentro de ATC.

Sin embargo, su defensa no puede prosperar toda vez que de las tareas de fiscalización cuyos resultados obran en las voluminosas act. adm., surge que:

A fs. 13/17, obran las Actas labradas en Sinteplast S.A., Hector Castaggeroni S.A., Resol S.A., Colorin S.A. y Akzo Nobel Coating S.A., en las que sus apoderados manifiestan que la relación comercial con ATC era a través del señor Ferrero y que fue a él a quien le entregaron las notas de crédito utilizadas en el ajuste;

A fs. 18, obra el Acta labrada a la señora V. Scotta ante el personal de fiscalización interviniente, en la que dice que el señor Ferrero, su esposo y el padre de sus hijos, puso a su nombre locales de venta de pinturas con el nombre comercial ATC, aunque siempre fueron administrados y dirigidos por él. Agrega que éste luego transfirió los bienes de cambio a "A Todo Color SRL" y que integró dicha sociedad con trabajadores como socios, lo que prueba adjuntando la copia del contrato social del 26 de junio de 2003.

La señora Scotta adjunta también a fs. 19/25 la copia de la sentencia de divorcio dictada el 28 de diciembre de 2005, en la que se aprueba la adjudicación de los bienes del acervo conyugal presentada conjuntamente con el señor Ferrero, entre ellos, y en lo que aquí más interesa, en la que se dispone adjudicarle a él "…*la totalidad de los derechos, acciones y activos de todos los negocios de pinturerías y accesorios, juegos electrónicos, fábrica de jugos y gaseosas que funcionan bajo las distintas denominaciones ya mencionadas"*, entre ellas los de "A Todos Color SRL".

Surge de allí también que varios de los automotores que integraban el activo denunciado en el proceso civil estaban a nombre de ATC –VDI280, VSQ288 y DRC547-

De dichas pruebas se desprende que quien fue dueño y administró y tomó decisiones en nombre de ATC que es la deudora de las obligaciones fiscales determinadas en las Resoluciones Nros. 78/09 y 79/09 recurridas, fue el señor Ferrero, aunque desde el punto de vista societario él recién figuro como socio gerente desde el mes de mayo de 2007. En efecto, si bien el señor Ferrero pretende demostrar que no fue socio de la SRL, ya que no participó en su constitución según contrato del 26 de junio de 2003 que adjunta, y que recién fue designado como su socio gerente en el contrato de cesión de cuotas sociales del 1° de diciembre de 2006 que también adjunta, las manifestaciones de los proveedores y sus propios actos en el juicio de divorcio revelan una realidad diferente a la que alega. A ello cabe agregar que la cesión de las cuotas carece de fecha cierta que permita dar credibilidad a sus dichos, dado que la intervención del escribano únicamente se limitó a la certificación de las firmas insertas en el mismo.

No es un dato menor tampoco que los socios fundadores de la SRL, los señores Bon y Ñañez, eran a la misma vez trabajadores en ATC y antes lo habían sido de la antecesora Sociedad de Hecho y que éstos percibían sueldos mínimos de convenio. Por último, la supuesta cesión de sus participaciones al hijo del señor Ferrero se hizo por un precio ínfimo en relación a las 20 sucursales de la empresa, sobre el cual las aquí recurrentes no han dado ninguna explicación ni justificación, todo lo cual da cuenta que fue él y no quienes aparecen en dichos documentos, su verdadero dueño y quien llevaba adelante las gestión comercial y quien se relacionaba con los proveedores, y lo ejerció en forma efectiva antes y después de la fecha de la cesión del 1° de diciembre de 2006, por lo que resulta de aplicación la responsabilidad solidaria prevista para estos supuestos en el art. 8° de la ley 11.683.

Dicha norma dispone que "*Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6*°

cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente".

Por su parte, el art. 6°establece que *"Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley:*
1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables:…d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 5°".

Y en el caso, si bien desde el punto de vista formal el socio gerente de ATC era un trabajador de dicha firma, la realidad fáctica de las pruebas rendidas en las actuaciones administrativas y ante este Tribunal es otra, ya que de ellas surge, como ya se dijo, que quien la administró y tomó decisiones por ella fue el señor Ferrero, quien además era el verdadero dueño, tal lo que él mismo reconoció y asumió en la distribución de bienes del juicio de divorcio vincular que da cuenta la sentencia del 25 de octubre de 2005.

Por ello, en este caso en particular, resulta de aplicación el criterio adoptado por la Excma. Cámara que ejerce como alzada de este tribunal en la causa "De Llano, Pablo E.", sentencia del 23 de octubre de 2000, al decir que si bien la responsabilidad solidaria en materia tributaria debe surgir de la ley, *"…ello no implica que, frente a un caso concreto, cuyos hechos y circunstancias no encuadren estrictamente en el presupuesto de hecho de la norma, pero en esencia justifiquen su aplicación, no se pueda aplicar las consecuencias allí previstas",* es decir que, en dicho precedente se admitió que una persona pueda ser responsable solidaria por una deuda ajena aun sin estar designada en el cargo de acuerdo a la ley de sociedades, siempre que las pruebas demuestren que fue la que ejerció el cargo de administrador y la que, en definitiva, omitió cumplir con las obligaciones del deudor principal que es, justamente, el caso de autos.

Por último y a mayor abundamiento, cabe mencionar que a solicitud de esta Vocalía Instructora, la representación fiscal adjuntó al expediente la copia de la sentencia dictada el 12 de septiembre de 2012 en la causa penal que se iniciara por evasión tributaria simple y agravada tanto al señor Ferrero y a sus hijos F. Ferrero y V.M. Ferrero (fs. 369/378). En dicho juicio, fueron procesados como autor del delito evasión de las obligaciones determinadas en las Resoluciones Nros. 78/09 y 79/09, el señor Noelio Alejandro Ferrero, como coautores, sus dos hijos, y como partícipes necesarios, los dos socios que constituyeron la SRL, y si bien culminó por aplicación de la ley penal más benigna (art. 2° CP), es relevante destacar que la imputación de responsabilidades efectuada en dicho fuero demuestra también que los socios que figuraban en la documentación de ATC no eran sus verdaderos administradores y demuestra también el rol que la aquí recurrente desempeñó en ATC.

Por ello, y toda vez que el señor Ferrero no ha rendido prueba alguna de la imposibilidad de cumplir con dicha obligación ni de haber adoptado los recaudos para ello, en los términos del art. 8°, inc. a) de la ley 11.683, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 111/09 y 112/09, con costas.

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar en todas sus partes las Resoluciones Nros. 78/09, 79/09, 111/09 y 112/09, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, en la suma de $ 46.934 por la representación procesal y $ 117.336 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes en las dos primeras etapas del **Expediente N° 33.330**, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 80.959 equivalente a 16,26 UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 202.398 equivalente a 40,66 UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido en el **Expediente N°33.330**, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24,28, 29, y 51 de la ley 27.423.

4°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, en la suma de $ 41.002 por la representación procesal y $ 102.506 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes en las dos primeras etapas del **Expediente N° 33.331**, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

5°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 73.929 equivalente a 14,85 UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 184.823 equivalente a 37,13 UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido en el **Expediente N°33.331**, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24,28, 29, y 51 de la ley 27.423.

6°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, en la suma de $ 46.934 por la representación procesal y $ 117.336 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes en las dos primeras etapas del **Expediente N° 33.473**, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

7°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 80.529 equivalente a 16,18 UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 201.322 equivalente a 40,44 UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido en el **Expediente N°33.473**, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24,28, 29, y 51 de la ley 27.423.

8°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, en la suma de $ 41.002 por la representación procesal y $ 102.506 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes en las dos primeras etapas del **Expediente N° 33.474**, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

9°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 73.545 equivalente a 14,77 UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 183.864 equivalente a 36,94 UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido en el **Expediente N°33.474**, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24,28, 29, y 51 de la ley 27.423.

10°) Regular en la suma de $ 8.000 los honorarios la Contadora Pública Analía López Ledesma, a cargo de la recurrente, por la aceptación del cargo de perito designado a propuesta del Fisco Nacional en los Expedientes Nros. , teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.15 11:04:19 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.18 09:44:25 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.18 10:59:39 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.18 10:59:41 -03:00