República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-134387899-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Diciembre de 2022

Referencia: OROÑO CEREALES S.R.L - Sentencia

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N.º 33.795-I y acumulados N.º 34.933-I, ambos caractulados “**OROÑO CEREALES S.R.L s/ Apelación**”, y N.º 36.755-I, caratulado: “CERLIANI GUSTAVO DANIEL Y CERLIANI ANALIA RITA s/ Apelación”.-

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 2/9 se interpone recurso de apelación contra la Resolución N.° 44/10 (DV RRR1) de fecha 28 de abril de 2010, mediante la que se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado (períodos fiscales 12/2004 a 10/2005) y se liquidan intereses resarcitorios al efecto. Asimismo, a fs. 278/287 la firma interpuso recurso de apelación contra la Resolución N.° 87/11 (DV RRR1) de fecha 11 de mayo de 2011, mediante la que se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado (periodos fiscales 12/2005 a 12/2006), se liquidan intereses resarcitorios y se aplica una sanción por los periodos 08/2006 a 12/2006 en virtud de lo establecido por los artículos 46 y 47 inc. b), c) y d) de la Ley N.° 11.683.

A su vez, a fs. 375/387 obra recurso de apelación interpuesto contra las resoluciones de fecha 28 de agostode 2012 mediante las cuales se determinó de oficio la responsabilidad solidaria (periodos 12/2005 a 12/2006) de la Sra. Analía Rita Cerliani y el Sr. Gustavo Daniel Cerliani en su carácter conjunto de socio-gerente y apoderados de la firma OROÑO CEREALES S.R.L durante los periodos involucrados. En consecuencia, en ambos casos, se intima el ingreso de los importes determinados frente al impuesto al valor agregado por los periodos 12/2005 a 12/2006, con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, se aplican sendas multas por los periodos 08/2006 a 12/2006 con sustento en los artículos 46 y 47 inc. b), c) y d) de la Ley N.° 11.683.

En su escrito de apelación la firma OROÑO CEREALES S.R.L menciona que es una empresa que se dedica al acopio y compra-venta de cereales, llevando debida registración de sus operaciones y exigiendo de cada uno de los productores la constancia de inscripción respectiva ante AFIP, su inscripción en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y confeccionando toda la documentación que avala su operatoria. A este respecto,

plantea la improcedencia de la determinación efectuada por el Fisco Nacional en razón de carecer de sustento legal y analizando cada uno de los recaudos necesarios para ser computable el crédito fiscal que surja de las operaciones concertadas, resaltando como primera conclusión que tales se encuentran acreditados a fin de que la firma compute el crédito fiscal desconocido por el Fisco.

Asimismo, la recurrente destaca como segunda conclusión de sus argumentos que se encuentra acreditada y reconocida por el Fisco la existencia de las operaciones comerciales en razón de la inexistencia de ajuste en concepto del impuesto a las ganancias, permitiendo las deducciones por dichas operaciones. Dice que se encuentra acreditado el reconocimiento por parte del Fisco del circuito de pagos por la compra de mercadería en tanto cada uno de los proveedores tuvo depósitos en cuentas bancarias por mucho mayor valor que el operado por la firma de marras, lo que a su criterio demuestra capacidad económica de aquellos, como también destaca que cada uno de los pagos a dichos proveedores fueron efectuados mediante transferencias bancarias y cheques en cumplimiento con la normativa vigente.

Finalmente, menciona que el Fisco no detectó diferencias de inventario en la compra-venta de cereal, y
que se encuentra acreditado que las cartas de porte eran adquiridas por los proveedores y que algunos de los transportistas involucrados en las operaciones reconocieron el flete prestado.

Por todo lo expuesto, la recurrente manifiesta que el Fisco Nacional no niega la existencia de las operaciones sino el crédito fiscal originado a su causa, fundando su impugnación en simples conductas de terceros. A tal fin, cita jurisprudencia en apoyo a su defensa y advierte al efecto que las imputaciones enrostradas como la falta de contestación de algunos de los proveedores a las circularizaciones libradas, el hecho de no haber sido encontrados o de haber negado la celebración de las operaciones o su falta de capacidad económica, carecen de virtualidad jurídica para concluir que las operaciones no existieron.

Agrega que las pruebas e indicios recabados por el organismo fiscal no están encaminados a desvirtuar la existencia de los presupuestos previstos por el legislador para el cómputo del crédito fiscal, y que siendo improcedente la determinación y el reclamo del capital en concepto del impuesto al valor agregado, también lo es en relación con los intereses.

En relación con el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N.° 87/11 —periodos fiscales 12/2005 a 12/2006—, reproduce idénticos argumentos a los esgrimidos en el escrito de apelación precitado adicionando una serie de consideraciones y planteando la improcedencia de la multa impuesta por el Fisco Nacional. En torno a ello, manifiesta que la pretensión fiscal responde unívocamente a una ambición recaudatoria desmedida y que las impugnaciones se refieren exclusivamente a comportamientos de terceros, no siendo cuestionados el circuito de pago, la realización de las obras, existencia de las operaciones comerciales ni la existencia de los sujetos intervinientes. Asimismo, la firma manifiesta que practicó retenciones por las operaciones realizadas y facturadas de compra de cereal y que no existe ningún elemento objetivo para dudar de la capacidad operativa del proveedor siendo que no se ha arrimado ninguna prueba que indique que no disponían de dinero, mas cita jurisprudencia y doctrina a fin de sustentar su defensa.

Plantea la improcedencia de la sanción aplicada en virtud de la inexistencia del elemento subjetivo y la
improcedencia de la presunción legal del inciso b) del artículo 47 de la ley de procedimiento fiscal. En este sentido, manifiesta que conforme surge de las actuaciones administrativas no se observa ningún dato inexacto en los libros contables, registros y comprobantes respaldatorios de las operaciones y destaca que las irregularidades

invocadas se limitan exclusivamente a la conducta fiscal del proveedor “H.D CONSTRUCTORA” con la que la firma contrató, pero que en modo alguno dicha conducta de un tercero es indicio válido para presumir el obrar doloso pretendido.

Agrega que por aplicación de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que cita, la serie de indicios y circunstancias sobre las cuales se basó el Fisco Nacional para impugnar el crédito fiscal obrante de las operaciones comerciales celebradas con el proveedor “H.D Constructora” y determinar de oficio la materia imponible no autoriza a presumir la existencia de una conducta dolosa o fraudulenta, atento ello a la naturaleza penal de la sanción. Así, concluye que según se desprende de la jurisprudencia citada la imposición de una sanción no puede tener exclusivo fundamento en una presunción legal, ello en razón de que, en primer lugar, para aplicar sanciones el ordenamiento jurídico requiere que el incumplimiento de la obligación tributaria sea cierto y no presunto, en tanto debe acreditarse ciertamente la materialidad del ilícito.

Manifiesta, por otro lado, que en virtud del principio de legalidad las presunciones dispuestas por la ley de procedimiento fiscal solo son hábiles para la determinación del hecho imponible, y cita jurisprudencia y doctrina al apoyo de su tesitura. Finalmente, plantea en subsidio el apartamiento incausado del mínimo legal por parte del Fisco en relación con la graduación de la multa prevista en el artículo 46 de la Ley N.° 11.683.

En lo atinente a los agravios dirigidos contra las resoluciones que establecieron la responsabilidad personal y solidaria de la Sra. Analía Rita Cerliani y el Sr. Gustavo Daniel Cerliani, dichos sujetos plantean la nulidad de los actos venidos en recurso en virtud de no cumplirse con lo establecido en el artículo 8 inc. a) de la Ley N.° 11.683 siendo que el organismo fiscal se encontraba imposibilitado de determinar la obligación tributaria de ambos, por no encontrarse firme la intimación efectuada al principal, y citan jurisprudencia al efecto.

Exponen subsidiariamente los fundamentos en virtud de los cuales, a su juicio, es improcedente el ajuste efectuado a la firma de marras, coincidiendo ellos con las defensas planteadas por aquella.

Ofrecen prueba y hacen reserva del caso federal.

II. Que a fs. 71/82 vta., 299/318 y 407/437 contesta los recursos la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se confirmen los actos venidos en recurso. Con costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a f. 98 se abre la causa a prueba por el término de sesenta (60) días.

A fs. 328 obra el decisorio del Tribunal en Pleno que ordenó la acumulación del expediente N.º 34.933-I al que lleva el N.º 33.795-I,

A fs. 442 se ordena la acumulación del Expte. Nº 36.755-I al que lleva el Nº 33.795-I.

A fs. 453 se ordena la producción de la prueba ofrecida en los expedientes acumulados.

A fs. 916 se da por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba testimonial y la pericial contable ordenada.

A fs. 960 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A. Puestos los autos para alegar, a fs. 967/968 vta. obra el alegato del Fisco Nacional no habiendo hecho uso de ese derecho la recurrente.

Finalmente, a fs. 971 pasan los autos a sentencia.

IV. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde analizar en primer lugar los diversos argumentos planteados en relación con la determinación de oficio apelada en concepto del impuesto sobre el valor agregado por los periodos 12/2014 a 10/2005 para luego analizar la determinación de oficio en concepto de idéntico gravamen con respecto a los periodos 12/2005 a 12/2006.

De las actuaciones administrativas surge que la actividad de la actora consiste en la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales. A tenor de las determinaciones efectuadas en concepto de impuesto al valor agregado por los periodos cuestionados, es menester poner de manifiesto que el organismo recaudador da inicio a un procedimiento de fiscalización a la recurrente por el cual requirió documental contable y registral a través de una serie de requerimientos por los cuales acompañó documentación respaldatoria de los nueve (9) proveedores bajo análisis, mas aportó la Cuenta Corriente de cada uno de ellos, de donde surgen los comprobantes emitidos por las operaciones efectuadas, las retenciones sufridas en cada una de las operaciones concertadas y los medios de pago empleados para cancelar las mismas.

Asimismo, con la documentación aportada por la actora la administración tributaria nacional procedió a relevar individualmente, respecto a cada proveedor las operaciones involucradas, los cheques emitidos por la firma para cancelar dichas operaciones, donde a través de la circularización a los beneficiarios de los mismos a fin de que informen el concepto y operación respecto a cada instrumento de pago. El Fisco informó que no se pudo comprobar la cobranza de algunos de ellos por parte del respectivo proveedor. Relevó la totalidad de las cartas de porte por las operaciones celebradas con aquellos proveedores y procedió a extraer los datos de los transportistas que intervinieron en los traslados de la mercadería y circularizar a los mismos a efectos de verificar la real procedencia de la carga. Como resultado se obtuvo la negación de haber efectuado el transporte.

Posteriormente, se efectuaron diversas consultas a las distintas bases de información del organismo tributario, respecto a los diferentes proveedores, observándose diversas irregularidades en relación con las declaraciones juradas presentadas. Ello, tal como se desprende del Informe Final de Inspección glosado a fs. 2931/2958 del Cuerpo Principal IVA XV de las actuaciones administrativas oportunamente acompañadas.

Sentado lo que antecede, corresponde referirse a la actuación del Fisco y a los elementos que recolectó a fin de impugnar sus operaciones con algunos de sus proveedores, siendo los consignados en la resolución determinativa correspondiente a los periodos 12/2004 a 10/2005: REPRESENTACIONES LOS LAPACHOS SRL, BLASETTI HECTOR EDGARDO, VIRGINIA S.A, CIMBEL S.A, AGROPECUARIA LA PROMISIÓN S.A, ESQUINA LITORAL CEREALES S.R.L, PROPATO JORGE MIGUEL, CEREALERA Y CONSTRUCTORA DEL NORTE S.R.L.

Respecto a dichos proveedores, teniendo en cuenta la información recabada a partir de las tareas de fiscalización, el organismo recaudador encontró acreditado que, primeramente, los sujetos no respondieron ni aportaron elementos ante los requerimientos -debidamente notificados en sus domicilios fiscales y alternativos obtenidos por la administración- a fin de que acrediten las supuestas operaciones de adquisiciones de bienes y servicios que según la el organismo recaudador cualquier sujeto que verdaderamente desarrolla una actividad de productor de granos debería celebrar. A su vez, no fueron localizados los proveedores en los domicilios declarados por ellos ni en direcciones alternativas, como también el organismo informa que se comprobó la inexistencia en dichos lugares de oficinas comerciales o administrativas que hagan presumir que se desarrolla o se desarrolló alguna actividad vinculada a las operaciones involucradas.

El Fisco Nacional constató la falta de declaración de personal en relación de dependencia y que no se informó la propiedad de bienes registrables ni se obtuvo información acerca de la adquisición de bienes de uso necesarios para el desarrollo de la actividad por parte de los proveedores. Asimismo, el Fisco informó que las posiciones por las declaraciones juradas presentadas frente al Impuesto al Valor Agregado arrojaron continuos saldos a favor, en tanto, las sumas a ingresar en concepto de otros impuestos es ínfima en cuestión del volumen de las operaciones involucradas.

Respecto al transporte de las mercaderías, las tareas de fiscalización arrojaron diversas irregularidades en relación con las operaciones impugnadas como ser el desconocimiento por parte de los transportistas que figuran en las cartas de porte fiscalizadas de los traslados o la no contestación de las circularizaciones en la mayoría de los casos.

Siguiendo con el análisis, el Fisco Nacional destaca la inscripción del proveedor Héctor Blasetti como "corredor", actuando como intermediario entre oferentes y demandantes en las operaciones y por tanto derivando ello en la improcedencia del crédito fiscal computado por la firma Oroño Cereales SRL por las adquisiciones de granos a dicho proveedor, además de que por su carácter no resulta sujeto pasivo del gravamen de marras. Ahora bien, en lo que respecta al movimiento financiero el Fisco comprobó una operatoria irregular en el caso de la firma Representaciones Los Lapachos SRL, Virginia S.A, Cimbel S.A, Agropecuaria La Promisión S.A, Esquina Litoral Cereales SRL y Agricola Sudamericana S.A.

En dicho sentido, se observó que si bien dichos sujetos operaron por medio de cuentas corrientes bancarias, aquellas no fueron utilizadas como tales o de acuerdo a una operatoria normal ya que los fondos luego de acreditados fueron debitados rápidamente, en su mayor parte mediante extracciones en dinero en efectivo, cerrando así lo que el Fisco remarca como la maniobra defraudatoria. Asimismo, destaca que los cheques emitidos se canjean para hacerse de dinero en efectivo en razón de que los beneficiarios son los mismos sujetos o quienes figuran como gerentes o administradores. Expuesto ello, el Fisco concluye que los sujetos que aparecen como proveedores de granos de la actora no pudieron actuar en el carácter invocado, colocando en cabeza de aquellos las operaciones para ocultar a los verdaderos operadores.

Además de la información recabada, la inspección requirió a la firma OROÑO CEREALES S.R.L que aporte documentación adicional en relación con los proveedores cuestionados a fin de que se acredite la calidad de operador de cada uno de ellos e información específica de cada una de las operaciones celebradas. Dicha documentación, luego de reiterar el requerimiento, no fue acompañada.

Ahora bien, mediante la resolución determinativa N° 87/2011 el Fisco Nacional impugnó las declaraciones juradas presentadas por los periodos 12/2005 a 12/2006 en razón de las operaciones celebradas entre la encartada y CEREALES CHIQUI SRL, GENAR IMPORT S.A, HECTOR EDGARDO BLASETTI, AGROMECO S.A, POLITANO CEREALES S.A, AGRO SANTA ISABEL SRL, AGROPECUARIA SANTA ISABEL SRL, LA PAISANA S.A, FRANCER SRL, VIRGINIA S.A, CAMPO BUENA VISTA S.A, AGROPECUARIA LA PROMISIÓN S.A, MERCAMP S.A, ARGENPLAY S.A, WAPI S.A y DEL PINAR SRL; ellos en carácter de proveedores. Es menester resaltar que en el acto en crisis se invocan idénticos fundamentos respecto de aquellos proveedores que los esgrimidos e informados en la resolución determinativa N° 44/2010, que dieron fundamento la impugnación de los créditos fiscales resultantes de esas operaciones.

En lo que refiere a los proveedores cuestionados en la resolución determinativa 87/2011, de las manifestaciones vertidas por el Fisco se advierten cuestionamientos en lo que hace a la inexistencia de bienes registrables, falta de capacidad operativa, irregularidades relacionadas con los movimientos financieros y uso de

las cuentas bancarias, la no localización de los sujetos y/o sus responsables en los domicilios declarados como,también la inexistencia de oficinas comerciales y/ administrativas que hagan presumir que se desarrolla o se desarrolló oportunamente alguna actividad, la registración de un respaldo patrimonial ínfimo o inexistente y además que ninguno de los sujetos aportó algún elemento o indicio que -corroborado por la inspección- acredite mínimamente el desarrollo de su actividad.

Manifiesta que los proveedores Hector E. Blasetti, Agromeco S.A, Francer S.A y Mercamp S.A revistaron el carácter de "corredor" en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, no resultando factible que en tal carácter puedan aparecer generando crédito fiscal en concepto del impuesto al valor agregado como "comitente vendedor" de los productos en cuestión, de acuerdo a lo establecido por la Resolución General (AFIP) N.° 1394 y modificatorias.

En suma, a lo mencionado, los funcionarios fiscales destacaron que los sujetos no respondieron ni aportaron elementos ante los requerimientos notificados en los domicilios fiscales y alternativos declarados, resaltando el hecho de que por tal motivo no pudieron ser constatadas las supuestas adquisiciones de bienes y servicios que necesariamente deberían haberse costeado por cualquier sujeto corriente que realiza la actividad de productor.

V. Que es pertinente resaltar que la actora en sus escritos de apelación se limita a analizar cada uno de los requisitos para la procedencia del cómputo del crédito fiscal manifestando que se encuentran acreditados tales extremos en cada caso, de conformidad con la normativa aplicable y que no existe prueba alguna que constate lo contrario. Asimismo, sostiene que se encuentra acreditada la existencia de las operaciones comerciales en su faz sustancial y el circuito de pago de las mismas, reconociendo el propio fisco las mismas al admitir su deducción frente al impuesto a las ganancias. En la misma dirección señala que obra el reconocimiento del transporte efectuado por algunos fleteros. Asimismo, menciona que es inadmisible que se coloque en cabeza de la firma controles que sólo puede ejercer la administración fiscal respecto a terceros en carácter de proveedores.

Finalmente, la actora, además de citar jurisprudencia que apoye los argumentos intentados, advierte que la falta de contestación por parte de algunos de los proveedores de las circularizaciones efectuadas, el hecho de no haber sido encontrados, que algunos nieguen las operaciones celebradas o su falta de capacidad económica, carecen de virtualidad jurídica para concluir la inexistencia de las operaciones. En apoyatura de sus argumentos de defensa, en ambos escritos de apelación ofrece, entre otras, prueba pericial contable la cual, por un lado, respecto de la Resolución N.° 44/2010 se produjo y se acompañó informe pericial a fs. 224/229 y a su vez contestación del traslado de la impugnación efectuada por el Fisco Nacional —fs. 230/231— a fs. 236/239. Por otro lado, respecto a la resolución 87/2011 se dio por decaído el derecho a producir la prueba pericial contable y testimonial, oportunamente ofrecidas.

VI. Que, en atención a lo expuesto, el tema en debate queda circunscripto a una cuestión de hecho y prueba, a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente. En efecto, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, en orden a destruir los fundados elementos colectados por la administración.

Es menester destacar, tal como se desprende de los hechos relatados en los informes de inspección, que el organismo fiscal impugnó las operaciones con sus proveedores sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como, la no localización de las empresas y contribuyentes en sus domicilios, inexistencia de oficinas comerciales, inexistencia de empleados registrados a fin del desarrollo de las actividades,

inexistencia de bienes registrables, falta de capacidad operativa y financiera, la falta de presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos y el desconocimiento por parte de algunos transportistas de las operaciones en relación con los proveedores cuestionados en la resolución determinativa N° 44/2010, todos ellos analizados en su conjunto lo llevaron a sostener fundadamente que aquellos no pudieron desarrollar la actividad económica alegada.

VII. Que sentado lo que antecede, debe ahora este Tribunal apreciar las pruebas acompañadas por la recurrente y las producidas en esta instancia, particularmente, la pericial contable. Del análisis del informe pericial conjunto y del resultado de las manifestaciones vertidas por la actora en contestación a la impugnación efectuada por el Fisco Nacional, cabe colegir que, en principio, las operaciones comerciales, en lo formal, existieron y fueron celebradas conforme a la normativa en cada caso aplicable. Más aún, el informe pericial, respecto del cual en varios de sus puntos de pericia contestados los profesionales de parte están en desacuerdo, no aporta mayores elementos que coadyuven a verificar los hechos alegados por la actora ni destruir los contundentes elementos tenidos en cuenta por el organismo recaudador para considerar apócrifas las operaciones.

De esta forma, los elementos tenidos en cuenta por el ente fiscal para sustentar sus cuestionamientos se enmarcaron en un cúmulo de circunstancias que conformaron un plexo probatorio razonable para fundar su acto administrativo.

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Romane SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo” de fecha 29 de octubre 2015 en donde señaló que “...ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa N.°43037/2011, in re “Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI”, del 20/11/2012; Causa N.° 7795/08, in re “Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI”, del 03/04/12; y Sala II, Causa N.° 32.350/2012, in re “Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI”, del 29/11/2012).”. “....que no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento”, del 3-7-12; y “Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI”, del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa “Nidera SA”, expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa “Agrocomercial Ramallo SA”, expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)”.

En consecuencia, los agravios de la recurrente —sobre la cual reposaba la carga probatoria— resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas N.° 44/10 y 87/11 en autos, por los que resulta su confirmación.

VIII.- Que en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales, del texto del artículo 12 de la ley del I.V.A.
y normas complementarias se desprende que resulta necesario a los fines de la procedencia de su cómputo, que éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base

imponible la alícuota respectiva; que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A. y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.
A su vez, en todos los casos, la norma exige que se hubiera perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios.

En ese sentido, cabe traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en numerosos pronunciamientos (vid. por todos “Impulso S.A.”, 27/3/98), en la que se sostuvo que “de la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la “doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal”. En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Dicho criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en la causas “ADM Argentina SA” y “Molinos Rio de la Plata S.A.” de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que “...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente”.

En ese contexto, correspondía a la recurrente la acreditación de los extremos requeridos, circunstancia que en atención a lo resuelto supra, no ha ocurrido.

IX. Que seguidamente corresponde expedirse sobre la procedencia de la sanción apelada respecto a al impuesto al valor agregado por los periodos cuestionados en la resolución N.° 87/11, que el ente fiscal subsume en el artículo 46 y artículo 47 inciso b), c) y d) de la Ley N.° 11.683. En ese contexto, corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

En efecto, la recurrente se limita a señalar que no se verificó el elemento subjetivo requerido, sin aportar prueba alguna que permita avalar lo expuesto.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo, corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un
artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación. Y ello es así toda vez que “El

elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencia¡ y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones' Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

X. Que ello así, y teniendo en consideración lo resuelto ut supra, se desprende que el accionar del Fisco resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante en las previsiones del artículo 47, inciso b), c) y d) de la Ley N.° 11.683 pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados, por lo cual no ingresó el impuesto debido. De allí, se extrajo la conclusión que cometió el ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, lo que surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario. Por su parte, no se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable.

Asimismo, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra en ambos casos, corresponde confirmar la sanción aplicada mediante la Resolución N.° 87/11 en relación con el impuesto al valor agregado por los periodos en cuestión.

XI. Que la recurrente se agravia en sus escritos de apelación, de los intereses liquidados con sustento en jurisprudencia que avala la aplicación de la excusación de responsabilidad en razón de las características y complejidad de las cuestiones debatidas.

Es menester recordar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesoria, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor —en este caso, el Estado— por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito.

En dicho sentido, se debe tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo. El elemento formal está

configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1 de la Ley N.° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias). Así, resulta en la especie de aplicación el artículo 509 del CC, vigente a la sazón, que dispensa de responsabilidad a quien acredite que la mora no le es imputable. Criterio este convalidado por la C.S.J.N. In re "Citibank NA", del 1/6/2000.

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados, toda vez que no se verifica en la especie
una cuestión que revista una complejidad tal que habilite eximirla de responsabilidad.

XII. Que resta expedirse respecto de los agravios dirigidos contra las Resoluciones N.° 186/12 y N.° 187/12 que establecieron la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Gustavo Daniel Cerliani y la Sra. Analía Rita Cerliani respectivamente por los periodos 12/2005 a 12/2006, para lo cual corresponde esclarecer su naturaleza jurídica, para extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de aquella responsabilidad.

Nos enseña D'Amati que la doctrina tradicional había en diversas ocasiones precisado que "además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria muchas veces declara obligado al pago del tributo o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse responsable del impuesto" (D'Amati, Nicola, "Derecho Tributario, Teoría y Crítica", Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1985, pág. 363 y sgtes., y sus citas).

El ordenamiento jurídico tiene particular interés en regular —dentro de los sujetos pasivos— una figura
con clara función de tutela del crédito fiscal, justificación de la existencia de la solidaridad en materia tributaria. En efecto, como señalan los Dres. Buitrago y Gamberg "la norma tributaria para tutelar el interés fiscal en la recaudación segura y rápida de los tributos, involucra con vínculos solidarios en la obligación, a sujetos a los cuales, con seguridad, no es referible la capacidad contributiva evidenciada por el presupuesto de hecho. En estos casos, la ampliación de los sujetos implicados la realiza la norma tributaria, aplicándola a sujetos pasivos de los efectos ulteriores de un presupuesto de hecho diverso en el cual, a aquellos efectos propios del hecho imponible, se agregan otros elementos" (Vid. Ley N.° 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2019, pág. 49 y siguientes).

Es así que el legislador traza un mecanismo por el cual el impuesto es, por ley, puesto a cargo de una determinada persona, que coincide con el partícipe directo de la situación base del impuesto y por otra norma, distinta, se establece la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado. En esa dirección, explica Jarach, sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o contribuyente) puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza ("El hecho imponible", pág. 177/9).

Dicho mecanismo fue receptado por nuestra legislación tributaria, pues de acuerdo con lo que disponía el artículo 6 de la Ley N.° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, texto vigente a la sazón) “están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley...” entre otros, “los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonio a que se refiere el artículo 5º, en sus incisos b) y c)”. Por su parte, el artículo 8 disponía —en lo que aquí interesa— 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 primeros cinco incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc. , los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…”.

Como concurriera a sostener tiempo atrás, en el régimen de solidaridad previsto en nuestra legislación se destacan dos figuras, no de diversa estructura, sino que son colocadas en grado diverso: una, obligación principal y la otra, garantía de aquélla y dependiente por tanto de ella. “En consecuencia no se trata de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras, accesorias o subsidiarias, de tal modo que el acreedor, es decir el Fisco Nacional, puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. Así, la obligación de garantía resulta solidaria toda vez que éstos no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto sino como responsables de la deuda ajena, no quitando la solidaridad a esta obligación de garantía su carácter subsidiario” (Vid. Buitrago y otras, “Procedimiento Fiscal”, Errepar, Buenos Aires, 2001, pág. 76 y siguientes, y sus citas).

XIII.- Que aclarado ello, resulta imperioso precisar cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En dicho sentido, tengo para mí que la responsabilidad descripta no es del tipo objetivo ni deriva de la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo, circunstancia que se desprende del último párrafo del inciso a) del artículo 8 en tanto dispone que aquélla no existirá si se demuestra debidamente “que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…”. En ese sentido, debe destacarse que no se trata de una responsabilidad formal sino a título represivo, en tanto responde a los fundamentos de dolo o culpa a cuyos efectos deberá valorarse la conducta del responsable. Como con justeza explicara el Dr. Martínez: “la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto…importan responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administran o de que disponen.” (“Quatrocchi, Antonio Serafín” (27/9/1966).

XIV. Que bajo tales premisas y en el sentido de seguir un orden lógico de razonamiento, corresponde referirse a los agravios planteados por los responsables solidarios en su escrito de apelación, en razón de plantear la nulidad de los actos apelados.

Aquellos señalan que no encontrándose firme la resolución N° 87/11 por la que se determinó de

oficio a la firma OROÑO CEREALES S.R.L por los periodos 12/2005 a 12/2006 en virtud de tramitar su apelación por las presentes actuaciones, ello imposibilita al Fisco determinar de oficio a los responsables solidarios, atento a lo establecido en el artículo 8 inciso a) de la Ley N.° 11.683. Más citan jurisprudencia en apoyo a su defensa. Ahora bien, de la norma precitada se colige que queda habilitada la posibilidad de que el Fisco Nacional determine de oficio a los responsables solidarios una vez transcurridos quince (15) días desde la intimación administrativa de pago al responsable por deuda propia o principal y este último no haya ingresado dicho pago.

Así las cosas, se advierte que la norma exige al Fisco Nacional la notificación de la intimación administrativa de pago, lo que ha ocurrido pues es uno de los elementos que contiene la resolución determinativa que da por acabado el procedimiento de determinación de oficio.

Cabe tener presente que esta discusión fue resuelta por nuestro Máximo Tribunal en el precedente Brutti, donde claramente estableció que no se advierte obstáculo legal alguno para que el Fisco comience el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria aludida en el artículo 8, inciso a) de la ley 11683, aun antes de intimar de pago al deudor principal. Sin embargo, sólo la expiración del plazo otorgado al deudor principal podrá tener por configurado su incumplimiento, el que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena. Es decir, es necesario que la intimación al principal se encuentre incumplida para imputar la responsabilidad solidaria.

Ello así, el procedimiento determinativo discutido en autos cumple con tales requisitos, por lo que no debe ser acogido el planteo nulificante.

XV. Que sentado lo que antecede, corresponde analizar los agravios esgrimidos por los responsables
solidarios, que, básicamente, se dirigen a desestimar las resoluciones determinativas en concepto del impuesto y periodos cuestionados a la firma OROÑO CEREALES S.R.L.

Asimismo, se agravian de la multa aplicada mediante Resoluciones N.° 186/2012 y N.° 187/2012, manifestando que a tenor de la jurisprudencia que citan, las sanciones no son transmisibles por la figura de la responsabilidad solidaria en el sentido pretendido.

Es menester resaltar que el juez administrativo acredita lo resuelto con la documentación que obra en los antecedentes administrativos, que no ha merecido reproche de la recurrente. Así, surge de dichos antecedentes acompañados (fs. 17, Cuerpo de Antecedentes I) que los endilgados se encuentran inscriptos ante el Fisco Nacional como gerentes de OROÑO CEREALES S.R.L, con fecha de inicio del mandato el 5 de agosto de 1999. En virtud de lo expuesto y lo informado por el Fisco Nacional, se permite corroborar la efectiva participación de los actores que detentaron el cargo de socio gerente en los respectivos periodos y actuando conjuntamente a tal fin.

XVI. Que ello así, y frente a la ausencia de argumentos planteados en la defensa, más tampoco evidenciarse elementos probatorios que acrediten que el deudor principal los colocó en la imposibilidad de cumplir con las obligaciones a su cargo, no habiendo ofrecido ni acompañado elementos conducentes a tal fin, corresponde confirmar las resoluciones que determinaron la responsabilidad solidaria del Sr. Cerliani Gustavo Daniel y de la Sra. Cerliani Analia Rita en concepto del impuesto al valor agregado por los periodos 12/2005 a 12/2006 junto con la multa aplicada respectivamente.

No obstante, entiendo que el acto sancionatorio luce huérfano de argumentos que justifiquen el monto de la sanción aplicada, la que a mi criterio, debe reducirse al mínimo legal.

En mérito a lo expuesto, voto por: 1) confirmar las resoluciones Nº 44/10 y 87/11, en todos sus términos, con costas; 2) rechazar la defensa de nulidad articulada por los responsables solidarios, con costas; 3) confirmar las resoluciones Nº 186/12 y 187/12 en cuanto determinan la responsabilidad solidaria de Cerliani, Gustavo Daniel y Cerliani, Analía Rita, liquidan intereses resarcitorios y aplican multa, la que debe reducirse a su mínimo legal. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

I. Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero difiere en la imposición de costas autónomas aplicadas por la vocal preopinante respecto del rechazo de nulidad y con la graduación de la sanción aplicada en tres tantos del impuesto al valor agregado y respecto de las costas de las multas aplicadas a los responsables solidarios.

II. Que en cuanto a la imposición de costas del planteo de nulidad, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia del 24/08/2007), por cuanto “…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto –en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…”.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó ‘como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal’ (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B- 485-XLV, “Bolland y Cia S.A”, sentencia del 21/02/2013).

III. Que en relación a la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma la multa aplicada, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce a reducir la sanción a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en la que se reduce.

En relación a las sanciones aplicadas a los responsables solidarios, adhiero a su reducción al mínimo legal, pero difiero respecto de las costas, las que se aplicarán en el mismo sentido que el deudor principal.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiero a la solución propiciada por la Vocal instructora, pero difiero respecto de la imposición de costas referidas al rechazo de la nulidad articulada por la actora y la graduación de la sanción, cuestiones estas que adhiero a lo expuesto en los Considerandos II y III del voto del Dr. Porporatto.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1º) Confirmar las Resoluciones N.º 44/10 y N.º 87/11 en cuanto determinan impuestos e intereses, con costas.

2º) Confirmar la multa aplicada mediante Resolución N.º 87/11, la que debe reducirse a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida. Con costas en la parte que se confirman y por su orden en la que se reduce.

3º) Confirmar las Resoluciones Nº 186/12 y N.º 187/12 en cuanto determinan la responsabilidad solidaria de Cerliani, Gustavo Daniel y Cerliani, Analía Rita, liquidan intereses resarcitorios y aplican multas, las que deben reducirse a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida. Con costas en la parte que se confirman y por su orden en la que se reducen.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.14 10:55:29 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.14 11:31:45 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.14 12:47:17 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.14 12:47:18 -03:00