República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-24397392-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 15 de Marzo de 2022

Referencia: Voc XI. Expte. N° 35.741-I (y sus acumulados Nros. 35.742-I, 35.743-I, 36.645-I y 36.646-I) "Cereales María Ignacia S.R.L. s/ recurso de apelación"

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 **Expte. N° 35.741-I (y sus acumulados Nros. 35.742-I, 35.743-I, 36.645-I y 36.646-I)** caratulado: **"Cereales María Ignacia S.R.L. s/ recurso de apelación"**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Cereales María Ignacia S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N° 430/2011, del 30 de noviembre de 2011, en la que se impugnan los créditos fiscales del impuesto al valor agregado computados en los períodos fiscales 10 y 12/05, 7 y 12/06, y se determina de oficio la obligación del período fiscal 3/06. Asimismo, se redujeron los saldos a favor del primer y segundo párrafo del art. 24 de la ley del impuesto por los períodos fiscales 10/05 a 12/06. (Expte. N° 35.743-I)

b.- la Resolución N° 431/2011, del 30 de noviembre de 2011, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2005 y 2006, y se la intima a ingresar $9018,18 y $110.302,10, respectivamente, más los intereses resarcitorios del art. 37, y se le aplica una multa de defraudación de $27.054,54 (art. 46, ley 11.683), respecto al período fiscal 2005; por el período fiscal 2006 se hizo reserva de juzgar la conducta infraccional una vez resuelta la causa penal, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 t.v. (Expte. N° 35.742-I)

c.- la Resolución N° 432/2011, del 30 de noviembre de 2011, en la que se intima el pago del impuesto a las salidas no documentadas por los períodos fiscales 10 y 12/05, 1 a 3/06, 5 a 9/06 y 11/06, por $110.237, más intereses resarcitorios, y se le aplica una multa de defraudación de $21.429 (art. 46, ley 11.683), respecto al período fiscal 10/05, y en relación a los restantes períodos fiscales se hizo reserva de juzgar la conducta infraccional una vez resuelta la causa penal, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769, t.v. (Expte. N° 35.741-I)

d.- las Resoluciones N° 277/12 y 278/12, del 31 de julio de 2012, en las que se le aplicaron multas de defraudación de $330.906,30 y $309.282, por las obligaciones intimadas en las Res. Nros 431/11 y 432/11, en los términos del art. 46 y 47 incs. b) y c) de la ley 11.683 (Expte. 36.645-I; 36.646-I).

En sus presentaciones ante este Tribunal, Cereales Maria Ignacia S.R.L. explica que los ajustes y las multas notificadas en las Resoluciones tienen origen en la impugnación de las compras de cereal que hiciera al Sr. Alberto Oscar Guerrero, que fue incluido en la base Apoc por carecer de capacidad económica y financiera para desarrollar actividades. Agrega que la fiscalización objetó las operaciones, en particular, al constatar irregularidades en las cartas de porte acompañadas en el transporte de los cereales; que no se habría demostrado el movimiento físico del cereal desde los campos de propiedad del Sr. Guerrero hacía la planta de acopio de Cereales María Ignacia S.R.L. y, por último, que no se demostró que el cereal fue comprado al Sr. Guerrero.

Explica que previó al dictado de las Resoluciones, fue suspendida del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas y se la inhabilitó para acceder a las cartas de porte vía la web institucional de la AFIP, lo que llevó a que las empresas dejaran de comprarle cereales y que cayera en cesación de pagos. Ello, a pesar que el Sr. Guerrero es una persona física reconocida en el rubro, que tiene domicilio fiscal fijo desde antaño en una propiedad a su nombre, que realiza tareas agropecuarias con su familia en campos de una sociedad familiar denominada La Emilia de Guerrero S.A. y que incluso, declaró ante escribano público que los cereales vendidos a Cereales María Ignacia S.R.L. eran de su propiedad. Agrega que compareció en varias oportunidades a cuestionar su calidad de apócrifo, ocasiones en las que dio información sobre los campos y los cereales vendidos.

Indica que la firma Yenpule S.R.L. era la que se encargaba del transporte del cereal y que así lo reconoció ante la fiscalización; que el Sr. Guerrero explotaba dichos campos en forma conjunta con la sociedad El Mapuche S.R.L., conforme surge de los contratos de explotación acompañados en sede administrativa, habiendo reconocido ambos la procedencia del cereal.

Afirma que no se encuentra en discusión la existencia del cereal y que el mismo fue vendido por Cereales Maria Ignacia S.R.L. puesto que acreditó su entrada al Puerto de Bahía Blanca. Dice, así, que es infundada la sospecha del Fisco Nacional que el cereal es de propia producción y que se simuló la compra para reducir costos en el impuesto a las ganancias y generar créditos fiscales en el impuesto al valor agregado, ya que de acuerdo a la cantidad de campos sembrados y al cereal vendido, nunca pudo tener un excedente de tal magnitud.

Sostiene que el ajuste se debería haber realizado al Sr. Guerrero y a la firma El Mapuche S.R.L., considerando los contratos de explotación agrícola celebrados entre ambas partes según los cuales se repartían los frutos en un 75% y un 25%, de lo que extrae que contaban con la capacidad económica suficiente para producir los cereales instrumentados en los comprobantes emitidos por el Sr. Guerrero -al menos en un 25%-, y que pagó con cheques.

Sigue diciendo que los cheques fueron cobrados por amigos/conocidos del Sr. Guerrero por expreso pedido de él, porque no podía abrir una cuenta bancaria por la quiebra que se le había decretado o bien por estar sus allegados más cerca del banco y, entonces, *le hicieron el favor de cobrarlo y le dieron el dinero en efectivo*.

Entiende, entonces que no hay beneficiarios ocultos de las erogaciones y que es improcedente la intimación de pago del impuesto a las salidas no documentadas previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

En cuanto las cartas de porte del productor, destaca que en el año 2005 el acopiador podía confeccionarlas, y que ésta era además la práctica habitual, hasta que la normativa cambió y en la actualidad el productor debe confeccionarlas hasta la planta y luego el acopiador confecciona otra carta de porte para trasladar la mercadería hacia el puerto; concluye de ese modo que no infringió norma alguna.

Sobre las sanciones aplicadas en las Res. 432/11 y 431/11, plantea su ilegitimidad por no haber incurrido en conducta engañosa o maliciosa alguna, ni tampoco, agrega, se probó el soporte fáctico de la presunción de dolo. Critica, además, la graduación de las sanciones máxime cuando el juez administrativo admite que Cereales Maria Ignacia S.R.L. no tenía antecedentes sumariales. En subsidio, solicita el reencuadre en la figura omisiva del art. 45 de la ley 11.683 y, por último, que se reduzca al mínimo legal.

Respecto a las multas aplicadas en las Res. Nros. 277/12 y 278/12, también considera que existen elementos certeros que acreditan su buena fe, lo que imposibilita el encuadre doloso de su conducta, por lo que solicita se descarte la figura intencional del art. 46 de la ley, considerándose improcedentes las presunciones establecidas en los incs. b) y c) del art. 47.

Aporta prueba documental y ofrece la producción de prueba testimonial, informativa y pericial contable y solicita, por último, que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II.- A fs. 180/208, 384/409, 571/592, 646/657 y 712/720 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas.

III.- A fs. 730 obra el auto de apertura a prueba del 13 de febrero de 2014 en el que se hace lugar a la prueba testimonial e informativa ofrecida y se rechaza la pericial contable; se determina allí también que los puntos 3°) a 7°) de la referida prueba tienen que ser contestados por un Ingeniero Agrónomo; sin embargo, por inacción procesal a fs. 758 se da por decaído el derecho a producirla. A fs. 743 y 823, obran las respuestas al oficio librado a Consorcio de Gestión del Puerto de Bahía Blanca; a fs. 744, la del Sr. Oscar Alfredo Guerrero; a fs. 814, de la Sra. María Ester Rife, en su carácter de socia de Yenpule S.R.L., y a fs. 816, la de El Mapuche S.R.L.

A fs. 781/782, 785/786, 790/791 y 794/795 obran las declaraciones testimoniales de los señores Jorge Aniceto Ramos, Ricardo Héctor González, Reynaldo Claudio Ferraggine y la señora Claudia Abraham, en este caso como contadora de Yenpule S.R.L. y El Mapuche S.R.L.

IV.- A fs. 826, la recurrente presentó escrito del 10 de septiembre de 2015 solicitando el cierre del período de prueba para lo cual desistió de los medios a esa fecha pendientes de producción y a fs. 828, mediante auto del 30 de septiembre de 2015 se declara el cierre del período probatorio; a fs. 836 se elevaron las actuaciones a consideración esta Sala y a fs. 849 se hizo saber a las partes la composición de la Sala a partir del 9 de abril de 2018 y se pusieron los autos para alegar, obrando únicamente a fs. 854/860 el del Fisco Nacional; por último, a fs. 862 quedan en estado para dictar sentencia.

V.- Corresponde ahora resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones, para lo cual cabe recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen, sino tan sólo aquéllas que sea conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. *Fallos* 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970 y en el mismo sentido la Excma. Cámara *in re* “Agropecuaria Huinca SRL”, sentencia del 2/9/2014 y sus citas, entre muchas otras).

Surge de los Considerandos de dichos actos que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Cereales María Ignacia S.R.L. –cuya actividad principal es la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales- se impugnaron las compras de cereales al proveedor Oscar Alfredo Guerrero, en razón de obrar registrado en la base Apoc como un contribuyente “sin capacidad económica”. Ello, por cuanto de las diligencias de investigación realizadas, sumado a la información colectada de los sistemas de la Administración Tributaria surgió que, en los períodos en que llevó a cabo las operaciones con la aquí recurrente, no declaraba empleados, no tenía rodados ni maquinarias a su nombre, no llevaba registros contables y no había presentado las DDJJ del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2005 y 2006.

Tuvo en cuenta también que los cheques emitidos en cancelación de las operaciones habían sido cobrados por terceras personas y que las cartas de porte con las que se habían traslado los cereales a las plantas de acopio de Cereales María Ignacia S.R.L. adolecían de irregularidades que impedían su correcta trazabilidad.

Consideró, asimismo, que el proveedor tenía el 25% de dos propiedades, que la firma La Emilia de Guerrero S.A. estaba en proceso de quiebra y los campos arrendados a terceras empresas, Mapuche S.R.L., y que Mapuche S.R.L nunca hizo entrega de cereal propio al Sr. Guerrero y que no existían constancias de arrendamientos a otros campos.

Como consecuencia de ello, el juez administrativo impugnó las declaraciones juradas presentadas por Cereales María Ignacia S.R.L. en los impuestos al valor agregado, en las que computó los créditos fiscales de las compras al Sr. Guerrero, y en el impuesto a las ganancias en las que dedujo los gastos por las operaciones con dicho proveedor, e intimó el pago del impuesto a las salidas no documentadas previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias al no haber podido identificar al beneficiario de las erogaciones.

a.- <u>Ajustes en el impuesto al valor agregado -Res. N° 430/11</u>

Respecto a la impugnación de los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas por las compras al Sr. Guerrero, era a la recurrente a la que le correspondía demostrar su efectiva realización y, con ello, refutar que los cereales no fueron de su propia producción como sostiene el juez administrativo en la Resolución, por lo que debe analizarse la prueba rendida con dicho propósito, tanto en la instancia administrativa previa como en la presente instancia.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: *"Que 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: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles..."*.

Resulta así claro que la norma transcripta 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 es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fue realmente el proveedor impugnado el que efectivamente vendió los cereales y, por ende, si le asiste a la recurrente el derecho a computar el crédito fiscal por dichas compras.

Concretamente, Cereales María Ignacia S.R.L. tenía que demostrar que el cereal fue comprado al Sr. Guerrero y que fue éste quien se lo entregó con las cartas de porte que, según acusa el juez administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo, adolecen de irregularidades.

A fs. 743 obra la respuesta dada por el Consorcio de Gestión del Puerto de Bahía Blanca al oficio que se librara en el que se le requirió que acompañara las cartas de porte en las que figuraba el transporte de cereal a cargo de Yenpule S.R.L., informando que no contaba con la documentación solicitada. A fs. 802, y atento a la respuesta del Consorcio la recurrente solicitó se le librara un nuevo oficio ampliatorio para que dijera los motivos por los cuales no tenía un registro de las cartas de porte ingresadas en el puerto con los datos del transporte, contestada a fs. 823 donde el Consorcio informa que no lleva registro de las cartas de porte por la mercadería ingresada en el ámbito portuario porque el transporte de cereal es una operación comercial específica entre las terminales portuarias, los transportistas y demás intervinientes en la cadena logística de transporte, sin su intervención.

A fs. 744 contesta el oficio el proveedor objetado, el Sr. Oscar Alfredo Guerrero, y dio cuenta, entre otras consideraciones, que: a. que vendió los cereales a Cereales María Ignacia S.R.L; b. que la maquinaria era de La Emilia de Guerrero S.A. pero como estaba en quiebra y al haberse firmado un contrato de arrendamiento con El Mapuche S.R.L. se asoció con ellos y siguió trabajando el campo; c. que él aportaba el campo de su familia y algunas máquinas, y d. que no recordaba qué cantidades de cereales significaba el 25% de su participación en el contrato. Por último, declaró que para el traslado de los cereales llamaba a Yenpule S.R.L y que le pagaba en efectivo y que las ventas no las cobraba él porque estaba inhibido por la quiebra y no podía tener cuenta bancaria y que por eso le pedía como favor a vecinos y conocidos que cobraran y que no les daba nada a cambio, sino que ellos le hacían ese favor.

Respecto a su capacidad productiva en los períodos fiscales 2005 y 2006, que son los que aquí importan, dijo que sólo trabajaba con El Mapuche S.R.L. y que la parte que le correspondía la vendía por su cuenta.

A fs. 781/782 obra la declaración testimonial del Sr. Jorge Aniceto Ramos, medico veterinario vecino del Sr. Guerrero, en la que manifiesta, entre otras consideraciones, que éste explotó los campos de La Emilia de Guerrero S.A. durante los años 2005 y 2006 y que su actividad era la agropecuaria; que no sabía si el Sr. Guerrero había dejado de explotar los campos de dicha firma, ni cuál era su domicilio en actualidad; que el Sr. Guerrero proveía su sustento con lo producido del campo de La Emilia de Guerrero S.A. y que no sabía si le había vendido a Cereales María Ignacia S.R.L. en dichos años.

A fs. 785/786 obra la declaración testimonial del Sr. Ricardo Héctor González, vecino también del Sr. Guerrero, que declaró que éste le

vendió cereales a Cereales María Ignacia S.R.L., información que brindó *"…por comentarios de la gente de la ciudad"*.

A fs. 790/791 obra la declaración testimonial del Sr. Reynaldo Claudio Ferraggine, productor agropecuario, que también declaró que el Sr. Guerrero le vendió cereales a Cerealera María Ignacia S.R.L., ya que *"…he trabajado con la firma El Mapuche y sabía que el cereal que salía del campo La Emilia iba para la Cerealera María Ignacia."*

A fs. 794/795 obra la declaración testimonial de la Sra. Claudia Abraham, como contadora de Yenpule S.R.L. y también de Mapuche S.R.L., que en lo sustancial manifestó que el Sr. Guerrero explotaba los campos de La Emilia de Guerrero S.A. y que dicha explotación era efectuada en forma conjunta con El Mapuche S.R.L., pero dijo no recordar en qué años; afirmó que el Sr. Guerrero le vendía cereales a Cereales María Ignacia S.R.L. y que Yenpule S.R.L. transportaba los cereales desde La Emilia de Guerrero S.A. hacia el domicilio de la recurrente, indicando además que se presentaron las cartas de porte a la causa; que el Presidente de la sociedad transportista era Sebastián Lauzurica; por último, que no sabía la cantidad de cereal transportado hacia la planta de Cereales María Ignacia S.R.L.

A fs. 814 obra la respuesta de María Ester Rife, socia gerenta de Yempule S.R.L., en el sentido que esa firma hizo traslados de cereal desde los campos del Sr. Guerrero hacia Cerealera María Ignacia S.R.L.; que los cereales se cargaban en los campos de la familia Guerrero y se descargaban en la planta de María Ignacia Vela y a veces directamente en el Puerto; que el Sr. Guerrero los llamaba por teléfono y ellos acudían al campo; y que el costo del transporte se pagaba en efectivo al momento de la carga.

A fs. 816/817 obra la contestación del apoderado de El Mapuche S.R.L., en el sentido que el Sr. Guerrero explotaba de manera conjunta el campo de La Emilia de Guerrero S.A. perteneciente a la familia, pero que estaba en quiebra; que retiraba el cereal de acuerdo a su participación del 25 % en la sociedad; que la maquinaria era de la familia del Sr. Guerrero y que existía un contrato de explotación, entre otras consideraciones.

Resta decir que si bien la recurrente ofreció una pericial contable que fue reconducida por la entonces Vocal Instructora en una pericial técnica, con el propósito era demostrar que no tuvo excedente de cereales de producción propia equivalentes a las compras al Sr Guerrero, dicha prueba se dio por decaída ante su inacción en producirla -fs. 758-.

Dicho lo anterior, corresponde analizar los resultados de la prueba producida a la luz del fundamento del ajuste que surge de los propios Considerandos de las Resoluciones. En el criterio del juez administrativo, el cereal documentado en los comprobantes fiscales extendidos por el Sr. Guerrero, en realidad, eran de propia producción de Cereales María Ignacia S.R.L. y ésta lo hizo pasar como comprado para reducir sus costos en el impuesto a las ganancias y para computar créditos fiscales en el impuesto en el valor agregado.

Ante la fiscalización, la recurrente explicó que con el Sr. Guerrero mantenía una típica operatoria de cuenta corriente con créditos y débitos y que no pagaba liquidación de compra en su totalidad, sino a medida de sus necesidades financieras y que las compras se concertaban por teléfono.

Lo que se desprende de las pruebas rendidas es la vinculación de Cereales María Ignacia S.R.L. con el Sr. Guerrero, y éste con otras empresas como El Mapuche S.R.L. a través de contratos de explotación, en los que le correspondía a esta última el 25 % de los cereales cosechados, pero no acreditan hechos esenciales que justifican la procedencia del crédito fiscal, como la compra y entrega del cereal por parte del proveedor ya que no se encuentra en discusión, que el cereal se transportaba directamente desde el campo al puerto de Bahía Blanca.

Tampoco las testimoniales rendidas a solicitud de la recurrente permiten dar cuenta de la cantidad de cereales que el Sr. Guerrero produjo en los años en que supuestamente operó con Cereales María Ignacia S.R.L. Así, por ejemplo, la Sra. Claudia Abraham, que depone en su carácter de contadora de las firmas Yenpule S.R.L. y El Mapuche S.R.L., manifiesta que no sabe la cantidad de cereal transportado hacia la planta de Cereales María Ignacia S.R..L. Por otro lado, el Mapuche S.R.L. al contestar a fs. 816/817 afirma que no sabe cuánto representaba el porcentaje que contractualmente había pactado sobre la explotación con el Sr. Guerrero.

El Sr. Jorge Aniceto Ramos directamente manifiesta que no sabe si el Sr. Guerrero le vendía cereales a la recurrente y Ricardo Héctor González, si bien dice tener conocimiento de la operatoria comercial, sus dichos se basan en comentarios de la gente de la ciudad,

circunstancia que resta eficacia probatoria a su testimonio.

En definitiva, tales declaraciones no prueban la efectiva capacidad operativa del Sr. Guerrero para producir el cereal ni permiten extraer como conclusión que el cereal transportado al puerto de Bahía Blanca no era de producción de Cereales María Ignacia S.A. y con ello no son hábiles para demostrar la veracidad de las operaciones invocadas por la actora. A ello se suma que al no haberse producido la prueba pericial, tampoco se logró probar que Cereales María Ignacia S.R.L. no contaba con excedentes de cereales de su propia producción, circunstancia que hubiese justificado la compra de cereales a otros proveedores.

Respecto a la cartas de porte, del relevamiento efectuado por el área fiscalizadora surgen las irregularidades que adolecen, en gran parte, porque muchos de los transportistas que aparecen en ellas desconocieron haber prestado el servicio de transporte; además, muchas de esas cartas no se encontraban firmadas y si bien a fines de probar su autenticidad, la recurrente ofreció prueba informativa al Consorcio de Gestión del Puerto de Bahía Blanca, para que acompañara las cartas de porte en las que figuraba el transporte de cereal a cargo de la firma el Yenpule S.R.L., el Consorcio no pudo dar cuenta de su existencia; tampoco la testigo Claudia Abraham sabía la cantidad de las cartas de porte existentes en los años 2005 y 2006, manifestando además que el pago del traslado de los cereales fue efectuado en efectivo. Así las cosas, la recurrente no probó ni en la instancia administrativa ni en la presente instancia la autenticidad de las referenciadas cartas de porte para validar la existencia de las compras objetadas, ni tampoco lo hizo a través de otras pruebas, incumpliéndose de ese modo la carga de refutar los fundamentos de los ajustes notificados en las Resoluciones, conforme a lo dispuesto en el art. 377 del CPCC y la exigencia que impone el art. 11 y ss de la ley 11.683. Dicha norma, y sus reglamentaciones, exigen pruebas mucho más concretas y certeras de las operaciones realizadas que las rendidas, en particular, cuando se trata de actividades agropecuarias en las que rigen regulaciones adicionales, como vgr. la exigencia de cartas de porte vigente desde el año 2005.

Lo que la recurrente tenía que demostrar era la efectiva adquisición de los cereales al Sr. Guerrero que le extendió los comprobantes fiscales para validar los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado, y no lo hizo ni en la instancia administrativa previa, ni ante este Tribunal. Es que no probó la entrega del cereal ni el pago al que dice que fue su proveedor, por ende la pretensión fiscal notificada en la Res. N° 430/11 se encuentra debidamente fundada y debe ser confirmada.

b.- Ajustes en el impuesto a las ganancias – Res. N° 431/11

El juez administrativo también impugnó los gastos deducidos en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias al desconocer, por los mismos motivos, las compras al Sr. Guerrero. La recurrente debía demostrar que las compras de cereales existieron y que fueron necesarias, en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen para su deducción, pero no lo hizo tampoco.

Los Considerandos de las Resoluciones dejan constancia de los resultados de las medidas para mejor proveer que el juez administrativo ordenó en el procedimiento de determinación de oficio, tanto respecto al Sr. Guerrero como a la firma YENPULE S.R.L que hizo los traslados del cereal. Las mismas tenían por objetivo comprobar los dichos de Cereales María Ignacia S.R.L. ante la fiscalización.

Sin embargo, ninguna de las empresas pudo documentar que fueron ellas las que obtuvieron el cereal y que lo transportaron, respectivamente. El Sr. Guerrero dijo que el fertlizante lo adquiría a personas sin identificación, que no tenia en su poder los títulos de la maquinaria agrícola porque se incendió el lugar donde estaban, que no tenía personal en nómina porque los trabajos los hacían los hermanos Guerrero y su familia y que los cheques fueron cobrados o cambiados por amigos.

Por su parte, la Sra. Rife, socia gerente de YENPULE S.R.L. dijo que los registros contables y demás documentación de la empresa los tenía una persona con la que ya no había relación y que por dicho motivo no podía aportar datos precisos sobre ningún aspecto de la operatoria con Cereales María Ignacia S.R.L. Esta persona era además socia de El Mapuche S.R.L. empresa que es la que la recurrente dice estaba vinculada con el Sr. Guerrero.

El Mapuche S.R.L. también fue objeto de una medida para mejor proveer pero de sus resultados nada puede extraerse que valide las operaciones que aquí interesan, ya que no pudo informar ni el rinde del campo, ni ningún aspecto del supuesto contrato de explotación entre dicha firma y el Sr. Guerrero.

Como ya se dijo más arriba, no se produjo además la prueba pericial contable, luego reformulada como pericial técnica, que ofreciera en sus recursos con el propósito de refutar el principal fundamento del ajuste fiscal: que los cereales no eran de propia producción ya que por la cantidad de hectáreas cosechadas, su rinde y promedio, ello no era posible. En efecto, a fs. 758 se dio por decaído el derecho a la producción de esta prueba por inactividad procesal.

De nuevo, más allá de los testimonios rendidos que dan cuenta de las relaciones comerciales entre el Sr. Guerrero y otras empresas y entre éstos y la aquí la recurrente, no se acreditó algo esencial que es la efectiva compra de los cereales instrumentados en los comprobantes fiscales impugnados desde el momento que no hay pruebas que documenten ningún tramo de la operatoria que dice haber realizado en su adquisición; por ende, no resulta procedente su deducción en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por lo que corresponde confirmar también la Res. N° 431/11.

c. impuesto a las salidas no documentadas -Res. N° 432/11

En cuanto a la intimación de pago de este gravamen, de las act. adm. surge que:

1) cheques Nros. 60846979, 60846985 y 608446997, emitidos el 20 y 28 de junio y el 19 de julio de 2006, respectivamente, aparecen firmados en su dorso por el Sr. Alejandro de los Santos. Esta persona fue circularizada por la fiscalización y manifestó que *"…fueron recibidos por el Sr. Guerrero Alfredo como anticipos de venta de cereal. El mismo, al tener un problema personal que le impedía depositar los cheques, me pidió si podía emitir los mismos y cobrarlos en ventanilla, favor al que accedí de buena fe....Los mismos fueron emitidos por la firma Cereales María Ignacia S.R.L. Si bien los tres cheques considerados fueron para cancelar obligaciones con el Sr. Guerrero, el importe del cheque Nro. 6086985 fue parcialmente utilizado, por $ 7.504 para la cancelación. El remanente, por $ 5000 se utilizó para el giro de la sociedad donde soy empleado....yo no fui el beneficiario de los mismos"*.

Sin embargo, del informe de inspección del 27 de octubre de 2010 obrante a fs. 336/352 Cpo. Imp. Gcias, también surge que el Sr. de los Santos era empleado de Cereales María Ignacia S.R.L. (fs. 4, 5, 6 y 35, "Circularización Bancos O.I. Nro. 298.757), lo que permite concluir que el verdadero beneficiario no fue el Sr. Guerrero, sino la aquí recurrente.

2) cheque N° 46268345 por $5.728, fue cobrado por el Sr. Alberto Fernando Mauhourat, que manifestó que lo recibió del Sr. Mario José Martín *"... para aplicarlo al pago de arrendamiento del campo de mi propiedad"* (fs. 29 y 52, "Circularizaciones Bancos OI Nro. 298.757 y fs. 71 Cpo. Imp. Gcias); sin embargo, según los sistemas informáticos del Organismo, el Sr. Martín sufrió retenciones por parte de Cereales Maria Ignacia S.R.L., de lo que puede inferirse que era en realidad su cliente.

3) cheque N° 46268346, fue cobrado por el Sr. Edgardo Daniel Pérez que manifestó que *"...me fue entregado por José María Pérez, socio gerente de la firma Cereales María Ignacia S.R.L., por un viaje realizado por el mismo, ya que me dedico a empresa de turismo nombre de fantasía IRU TURISMO, pero nada tengo que ver con el Señor Guerrero Oscar Alfredo..."* (fs. 21 y 60, "Circularización Bancos O.I. Nro. 298.757), es decir, el cheque fue aplicado a un consumo particular de un socio de la empresa.

4) cheque N° 60847012 por un importe de $8.000, fue cobrado por la Sra. Maria Laura Rodriguez, que manifestó que lo hizo a pedido del Sr. Guerrero y que le entregó la totalidad del importe. La Sra. Rodríguez se encuentra vinculada con El Mapuche S.R.L. ya que es cotitular de la cuenta con el Sr. Claudio Di Fonzo y tiene domicilio fiscal en el domicilio de ésta última sociedad.

5) cheque N° 60847014 por $400, fue cobrado por el Sr. Claudio Di Fonzo, según éste manifestó a pedido del Sr. Guerrero y que le entregó el importe. El Sr. Di Fonzo es integrante de El Mapuche S.R.L.

6) cheque N° 51265572 por $15.000 fue cobrado por el Sr. Lauzurica, socio de Yenpule S.R.L., manifestado el mismo que el cobro respondió a los fletes que realizó. Del análisis de las cartas de porte, respecto de las que reconoció haber realizado los fletes, todas documentan fletes desde Cereales María Ignacia S.R.L. hacia sus clientes y figura que el flete fue contratado por ella.

7) los restantes cheques emitidos en pago de las operaciones en ningún caso fueron cobrados por el Sr. Guerrero, sino por otras personas que

dijeron que lo hicieron como un favor debido a su situación personal y por otras que no dieron las razones.

De ello se sigue también la falta de prueba sobre los beneficiarios de los pagos de Cereales María Ignacia S.R.L, y los identificados tienen vinculación con dicha firma, lo que demuestra también que las erogaciones, en realidad, no existieron, resultando así aplicable el impuesto que prevé el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme a la jurisprudencia que en la materia ha adoptado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 323:3376 y 326:2987, entre otros, al decir que "…*aquella previsión ha sido adoptada por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a titulo propio..."que es precisamente el supuesto comprobado en estos autos*, por lo que corresponde también confirmar la Res. N° 432/11, con costas.

VII.- Por último, respecto de las sanciones de defraudación aplicadas en las Res. Nros. 431/11, 432/11, 277/12 y 278/12 con sustento en el art. 46 y valiéndose de las presunciones de dolo establecidas en el art. 47, incs. b) y c) de la ley 11.683, no existe dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Cereales María Ignacia S.R.L. en dicha figura infraccional, consistente en la presentación de declaraciones juradas inexactas a partir de maniobras tendientes a disminuir las obligaciones debidas en ambos gravámenes, conforme se expuso en los Considerandos precedentes, concretamente haber utilizado facturación apócrifa para simular operaciones propias.

A ello cabe agregar que no se han alegado, menos aún probado razones que permitan eliminar el dolo en la conducta de la aquí recurrente y así reencuadrarla en una figura más leve en la forma requerida en su presentación, facultad que la ley reserva para supuestos muy diferentes al aquí expuesto en el que la simulación de las operaciones de compra de cereal, conforme al minucioso relato de antecedentes que tienen las Resoluciones, es evidente.

VIII.- Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 430/11, 431/11, 432/11, 277/12 y 278/12 en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I –Que comparto la solución propiciada por la Dra. O´Donnell en tanto confirma los ajustes en el IVA, Impuesto a las Ganancias y Salidas no Documentadas, derivado ello de la impugnación de la operatoria con el supuesto proveedor Oscar Alfredo Guerrero, considerando conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

En efecto, los datos colectados durante la fiscalización y plasmados en el acto apelado vislumbran un razonamiento congruente sobre la incapacidad atribuida al Sr. Guerrero para desarrollar la actividad facturada, lo cual impide considerarla como generadora genuina de crédito fiscal, extremo que no fue desvirtuado (cfr. criterio de la CSJN in re: "Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva", sentencia del 25 de septiembre de 2015).

Que corresponde destacar que no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto del pretendido proveedor, sino que ante las circunstancias constatadas por la fiscalización, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarlas y exigen de la utilización de otros medios probatorios fehaciente para comprobar la existencia de las negociaciones, lo cual definitivamente no ocurrió en autos (cfr. CNACAF, Sala II, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", sentencia del 29/11/2012).

Ante tal contexto, la actora no ha logrado acreditar ni que la compra de cereal se haya efectuado al Sr. Guerrero ni que las erogaciones que se pretenden hacer valer hayan tenido como beneficiario al citado y puedan considerarse necesarias para obtener, mantener y conservar rentas gravadas y con ello considerarlas deducible. Ello así, cabe concluir que los agravios expuestos en el recurso, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional.

II- De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". En consonancia, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, confirmar la procedencia de la imposición de los accesorios liquidados en los actos determinativos correspondientes (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

III- Que corresponde dar tratamiento a las sanciones aplicadas en las resoluciones obrante a fs. 616/629 y 672/691, correspondientes al Impuesto a las Ganancias y a Salidas no Documentadas, respectivamente, ello con sustento en los artículos 46 y 47 incs. b) y c) de la ley de rito.

En cuanto a la facultad para imponer multas en concepto de Salidas No Documentadas, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, antes citados (vide Considerando II de este voto) la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Que para el pago del tributo en concepto de Salidas no Documentadas para los períodos determinados debe tomarse en consideración lo establecido por la Resolución General N° 893/00 (B.O. 13/10/2000), que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. Que ello así, en el caso de autos no se ingresó el impuesto correspondiente, como tampoco se presentó el volante de pago, el que según la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683. Dicha norma prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, pudiendo aplicar el Fisco sanciones en concepto de Salidas no Documentadas, tal como surge del correspondiente acto apelado.

Sentado ello, cabe recordar que sobre el art. 46 de la ley de rito, la Sala IV de la Alzada in re “MG Promociones SRL” (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que: “... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.83 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.”

“De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco”

“Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño”.

Por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales –en este caso las previstas en los incisos b) y c)- consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

Que en tal sentido, se advierte en el caso concreto y en lo que al aspecto sancionatorio respecta, se impugnó la deducción de gastos y se determinó Salidas no Documentadas, todo ello proveniente de la operatoria con un proveedor signada de diversas inconsistencias expuestas en las resoluciones cuestionadas, con lo cual se advierte una maniobra de parte de la recurrente tendiente a ocultar su realidad frente a las obligaciones tributarias y en franca contradicción con lo ordenado por las normas que regulan ésas, lo cual no hubiera sido detectado de no mediar la labor de fiscalización (cfr. CNACAF, Sala II in re “Rasic Hermanos S.A. c/ Dirección General Impositivas/Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 18 de junio de 2020).

En efecto, debe concluirse que se concreta tanto el tipo penal imputado, no correspondiendo dispensa o reencuadre de las sanciones en figura culposa ni tampoco reducción de graduación, la cual se encuentra debidamente justificada a partir de la reseña de hechos formulada.

IV- Por lo expuesto, corresponde confirmar en todas sus partes los actos apelados.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Confirmar las Resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.15 10:07:38 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.15 10:13:35 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.15 11:25:33 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.15 11:25:34 -03:00