Informe firma conjunta

Número: IF-2023-132650037-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Noviembre de 2023

Referencia: Voc XI. Expediente N° 45.312-I caratulado “Coníferas S.R.L. s/apelación”. Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expediente N° 45.312-I** caratulado “**Coníferas S.R.L.** s/apelación**”,**

La Dra. O’Donnell dijo:

I. Coníferas S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 219/2015 y 220/2015, emitidas el 29.9.2015 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por las cuales se determina de oficio sus obligaciones en el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales 09/2011 a 07/2012, y en el impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2011 y 2012, intimándole el ingreso de $86.245,18 y $158.876,28 respectivamente, más intereses resarcitorios.

Además, en dichos actos se le aplican sendas multas de defraudación de $258.735,54 y $476.629,14, presumiendo el dolo en su conducta por el art. 47, incs. a) y b) de la ley 11.683.

Explica en su recurso que es propietaria de un aserradero de madera implantada ubicado en la ciudad de Puerto Esperanza, Provincia de Misiones, y que los ajustes practicados son consecuencia de haberse desconocido las operaciones de compra a uno de sus proveedores de madera, la firma AVOIPORA S.R.L., CUIT N° 30-70759908-8, porque, entre otras razones, carecía de capacidad económica.

Se agravia, en primer lugar, que en la instancia administrativa se le denegó en forma ilegítima la producción de prueba pericial contable que había ofrecido y que con ello se afectó el ejercicio de su derecho de defensa. Dice que por Res. Nº 173/15, del 27.07.2015, se hizo lugar a su producción y que por la Nº 215/15, del 15.9.2015, se dispuso la clausura del período probatorio en la que se declaró vencido el plazo para la producción porque *"el perito contable no se ha presentado a aceptar el cargo ni ha producido el informe objeto de la designación detallada"*. Dice también que eso no es cierto ya que el 21.8.2015 propuso como perito al CPN. Mario A. Antonio Meira y éste aceptó el cargo el 15.9.2015, conforme a lo dispuesto en el art. 54 y ss. del decreto 1759/72.

Sostiene que a esa fecha estaba vencido el plazo fijado para la producción de la prueba debido a que el Fisco Nacional no había designado al perito propuesto, y que los términos para la aceptación del cargo y para la realización del informe estaban suspendidos.

Agrega que contra la Res. N° 215/15 interpuso el recurso de reconsideración previsto en el art. 84 del decreto 1759/72 y que el juez administrativo dictó los actos de determinación de oficio sin aguardar a que estuviese firme la decisión, por lo que solicita se declare su nulidad.

En segundo lugar, se agravia de la legitimidad de las Resoluciones porque, según invoca, en ellas se reconoce la realidad de las operaciones de compra de rollos de madera -en función a los remitos aportados y la documentación de pesaje asociada-, aunque se sostiene que las facturas de AVOIPORA S.R.L. deben reputarse inexistentes porque fueron concertadas con el Sr. Arnoldo Fabián Zillmer, pero que en ningún momento se desconoce la realidad económica de las mismas.

Invoca así la aplicación del principio de la realidad económica ya que: 1º) no existió duplicidad en el cómputo de créditos fiscales respecto de AVOIPORÁ S.R.L. y el Sr. Arnoldo Fabián Zillmer; 2º) no existió perjuicio fiscal alguno, sino "…*en el peor de los casos una infracción formal sin consecuencias relevantes";* y 3º) las compras de rollos de madera existieron e ingresaron como materia prima en el proceso productivo, conforme remitos y tiques de balanza aportados a la inspección.

Expresa también que de los dichos del inspector actuante surge con claridad que existió una sola operación en la que el Sr. Zillmer actuó como proveedor, entregándole las facturas de AVOIPORA S.R.L.

Por último, dice que su actuar ha sido en todo momento diligente ya que al momento de contratar efectúo las verificaciones sistémicas razonables a un buen contribuyente, verificó la condición tributaria e impuestos en los que se encontraba inscripto el proveedor, practicó las retenciones correspondientes y asentó las compras en el Libro Mayor. De ello extrae que lejos de desplegar una maniobra engañosa, fue inducida a error por el Sr. Zillmer, considerando que este último sí desplegó un ardid a fin de eludir sus obligaciones tributarias, ya que él fue quien entregó los rollos de madera y las facturas de AVOIPORA S.R.L., invocando ser su apoderado y el que facturaba las ventas por su intermedio.

Alega que se encuentra acreditado que el Sr. Zillmer trabajaba de chófer de camión y declaraba como actividad la de "venta al por menor de materiales de construcción" y que la venta de rollos de madera no resultaba su actividad habitual; en cambio, AVOIPORA S.R.L. si tenía como actividad declarada la de "servicios forestales de extracción de madera" que era *congruente* con las operaciones realizadas, sumado a que las facturas que le extendiera no figuraban en la base "Consulta de facturas apócrifas", ya que recién se le dio de alta el 12.5.2014.

Respecto a las multas aplicadas, invoca la falta de configuración del tipo infraccional del art. 46 de la ley 11.683 por inexistencia de pruebas que hacen al soporte fáctico de la presunción de dolo aplicada y, subsidiariamente, solicita el reencuadre de su conducta en las previsiones del art. 45; a continuación, pide que las multas se reduzcan a su mínimo legal.

Adjunta a su presentación prueba documental, ofrece la producción de prueba pericial contable sobre su propia documentación y sobre la de AVOIPORÁ S.R.L. y la del Sr. Arnoldo Fabián Zillmer, testimonial e informativa y solicita que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II. A fs. 84/99 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso interpuesto, solicitando que se confirmen sus actos en todas sus partes, también con costas.

III. A fs. 108, se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la informativa dirigida al Banco Central de la República Argentina y al Registro Público de Comercio de Eldorado, Provincia de Misiones, cuyos resultados obran a fs. 119 y 121.

Respecto a la pericial contable, en el punto 3) del auto de fs. 108 se intimó a la recurrente a acompañar las autorizaciones del Sr. Arnoldo Fabián Zillmer y de AVOIPORÁ S.R.L. para compulsar su propia documentación; a fs. 111 la recurrente manifiesta no haber obtenido dichas autorizaciones, por lo que a fs. 118 se ordenó la producción de la prueba exclusivamente sobre los libros y documentación de Coníferas S.R.L., obrando a fs. 187/191 el informe producido por los expertos.

A fs. 163/164 obra el testimonio prestado por el Ing. Horacio Delgadino y respecto a los socios de AVOIPORÁ S.R.L., no pudieron ser identificados ya que el Registro Público de Comercio de Eldorado informó a fs. 121 que la firma no estaba inscripta en ese Registro. A fs. 122, la recurrente pidió librar nuevo oficio a otros Registros Públicos, lo que fue rechazado a fs. 123. Contra dicho auto, dedujo recurso de reposición, que también fue rechazado a fs. 138.

IV. A fs. 225 se clausura el período probatorio. A fs. 231 se elevan los autos a conocimiento de la Sala y a fs. 237 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 245/249 el escrito del Fisco Ncional. La recurrente no hizo uso de su rderecho. Por último, a fs..... quedan en estado para dictar sentencia.

V. En primer lugar, corresponde referirse a la defensa de nulidad que opone Coníferas S.R.L. al considerar ilegítima la denegación de las prueba pericial contable ofrecida en la instancia administrativa previamente sustanciada, la que debe ser rechazada, por cuanto conforme surge de las actuaciones administrativas, la Resolución N° 173/15 del 27.7.2015 que admitió su producción fijó también las condiciones y los plazos para ello que por no haberse cumplido dieron lugar a que se le diera por decaído el derecho. Prueba de ello es que el profesional designado por Coníferas S.R.L. que tenía que realizar el informe aceptó el cargo el mismo día en que no notificó esta última decisión, el 15.9.2015.

Ello, sin perjuicio de señalar en esta instancia sí se hizo lugar a la prueba pericial contable ofrecida y la misma fue producida, conforme surge del informe pericial agregado a fs. 187/191 que será oportunamente valorado en la decisión a adoptarse en esta sentencia.

Por ende, invalidar lo actuado en sede administrativa carece de finalidad práctica y trascendencia, e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable (conf. *Fallos* 320:1611; 325:1649; 324:1564; 322:507; entre muchos otros), en particular porque a la misma vez no acreditó ningún perjuicio, menos aún un daño serio e irreparable que no pueda ser subsanado sino por medio de esa declaración (conf. art 172 del CPCCN). En este sentido, es criterio de la Excma. Cámara que “Es que la nulidad -con sustento en la existencia de vicios procedimentales- carece de un fin en sí misma, no tiene existencia autónoma y sólo procede cuando la violación de las formalidades conlleva un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte que lo invocó. Es que, por principio, la nulidad es improcedente si quien la solicitó no demuestra la existencia tanto de un interés personal, cuanto del perjuicio que le ha ocasionado el acto presuntamente irregular, ya que la respectiva resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico, pues resulta inconciliable con la índole y función del proceso la nulidad para satisfacer pruritos formales; por manera que sólo puede ser declarada cuando haya un fin que trascienda la nulidad misma (conf., en este sentido, esta Sala, en autos 8030/2015 *“Cooperativa de Trabajo Esperanza Ltda. c/INAES s/Cooperativas - Ley 20.337 - Art. 103”*, resol. Del 25/8/2015 y sus citas). Y, más específicamente aún, indíquese que la denegación de la producción de prueba no importa violación del principio de defensa en juicio, si el posterior proceso judicial ofrece -como acontece en autos- oportunidad de subsanar tal

circunstancia (conf. -en este sentido- CSJN, *in re "Olmos, Juan Eduardo c/Nación Argentina"*, del 2/6/1975, registrado en *Fallos* 292:15 y esta Sala, en autos 16.906/2014 *"Eteira SRL c/Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable s/Conservación de la Fauna - Ley 22.421 - Art. 29"*, resol. Del 7/7/2015 y sus citas)" -conf. "HSBC Argentina SA c/ BCRA", del 4.12.2020-.

VI. Corresponde decidir entonces si las Resoluciones recurridas en esta instancia se ajustan a derecho.

Surge de los Considerandos de dichos actos que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Coníferas S.R.L. –que declaraba como actividad principal "Aserrado y Cepillado de Madera"- se detectaron irregularidades en las operaciones celebradas con el proveedor AVOIPORA S.R.L., ya que de la investigación llevada a cabo en relación a éste se constató que carecía de capacidad económica para efectuar las ventas instrumentadas en los comprobantes fiscales.

Ello así, toda vez que no pudo ser localizada en su domicilio fiscal, incumplió los requerimientos que se le cursaran; no tenía cuentas bancarias, ni inmuebles a su nombre; no presentaba DDJJ de impuesto a las ganancias por los períodos 2007 en adelante y sus DDJJ de IVA de los períodos involucrados no exteriorizaban movimientos; tampoco tenía consumos relevantes de servicios públicos y desde el año 2008 no registraba pagos en concepto de impuestos; por último, no tenía registrados cheques con los que fueron abonadas las facturas de Coníferas S.R.L. a nombre del Sr. Zillmer, aportando éste último un contrato de provisión de madera en pie por el cual le vendió a Coníferas S.R.L. pino paraná implantado y constatándose que el Sr. Zillmer no tendría vinculación alguna con la firma AVOIPORÁ S.R.L.

Por estas razones, se impugnaron las declaraciones juradas presentadas por Coníferas S.R.L. en los impuestos al valor agregado, en las que computó los créditos fiscales por las compras al proveedor impugnado, y a las ganancias, en las que dedujo los gastos por las operaciones con el mismo proveedor.

Por el tipo de ajuste y la forma en que se encuentra estructurado el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria en la ley 11.683, correspondía al contribuyente, Coníferas S.R.L en el caso, probar en contra de la pretensión fiscal, primero en la instancia de la propia Administración Tributaria que se inicia con la notificación que prevé el art. 17 de dicha ley, y luego en el proceso contencioso ante este Tribunal, por lo que debe estarse ahora a los agravios y las pruebas rendidas en ambas instancias sobre los mismos.

En el caso de los ajustes en el impuesto a las ganancias, lo que tenía que demostrar en primer lugar era la efectiva adquisición de la madera y su incorporación a su proceso productivo, para luego analizar su necesariedad bajo las pautas de los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen.

Pero no lo hizo, ya que ni en la instancia administrativa previa, ni ante este Tribunal rindió ninguna prueba tendiente a acreditar que los rollos de madera, por el tipo y por la cantidad, descriptos en los comprobantes fiscales de AVOIPORÁ S.R.L. objeto de cuestionamiento, fueron adquiridos, que se los remitió y/o ingresó en su propia planta y que fueron incorporados a su proceso productivo. Ello, es suficiente para no admitir el cómputo del gasto en la forma autorizada por los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen que exigen la efectiva erogación del gasto en el bien y/o servicio y, además, su afectación a la obtención, mantenimiento y/o conservación de las ganancias gravadas. En el caso, ya se dijo, ninguno de tales extremos fue probado.

Por ello, debe confirmarse la Resolución N° 220/15.

En el caso de los ajustes en el impuesto al valor agregado, lo que Coníferas S.R.L. tenía que probar era la adquisición de la madera y, además, al proveedor designado en los comprobantes fiscales, es decir, a AVOIPORÁ

S.R.L., no a otro.

Ello, por aplicación de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del alcance 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, 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 bienes y, por ende, si le asiste a Coníferas S.R.L. el derecho a computar el crédito fiscal.

Del informe pericial contable obrante a fs. 187/191 surge que los expertos analizaron los libros de Coníferas S.R.L. y respondieron los siguientes puntos: si los libros de Coníferas S.R.L. son llevados en legal forma; la actividad principal desarrollada; si respecto de las operaciones impugnadas ha existido una duplicidad en su registración; si se han practicado retenciones en el impuesto a las ganancias; si fueron registradas en sus libros las operaciones impugnadas con la firma AVOIPORA S.R.L., es decir, todos aspectos dirigidos a justificar la instrumentación formal y la registración de las operaciones que en ningún momento fue el motivo de cuestionamiento, ni causa de los ajustes notificados en la Resolución recurrida.

Por otro lado, a fs. 163/164 obra el testimonio del Sr. Horacio Edilberto Delgadino, de profesión Ingeniero Agrónomo y entonces empleado de Coníferas S.R.L., que da cuenta que su función en la empresa era el asesoramiento técnico de las compras, es decir, que él daba opinión sobre las maderas a adquirir. Hace saber que en el marco de la negociación de la compra de los rollos de madera a AVOIPORÁ S.R.L. conoció al Sr. Zillmer; que él también era asesor técnico pero de dicha empresa, que lo vio una sola vez; que no intervino en los precios y que no vio ninguna documentación que acreditara su condición de apoderado.

Ni el informe pericial contable, ni el testimonio del señor Delgadino, por haber sido empleado de Coníferas S.R.L. y porque nada puede extraerse del mismo que de certeza que la relación comercial haya sido con AVOIPORÁ S.R.L., permiten convalidar los créditos fiscales computados en sus declaraciones juradas, por lo que no habiéndose aportado otro respaldo documental que demuestre la efectiva existencia de la relación comercial con dicho proveedor instrumentada en los comprobantes fiscales, no resulta posible darles veracidad.

Es que las tareas de fiscalización llevadas a cabo muestran claramente que AVOIPORÁ S.R.L. carecía de capacidad económica para realizar las operaciones de venta cuestionadas, y es que por tipo de bien comercializado, rollos de madera, resulta difícil pensar cómo la llevó a cabo no solamente sin cuentas bancarias, sino también sin empleados en nómina, ni inmuebles, y sin dejar ningún rastro, inclusive, años después de haberla ejercido.

La única relación que invocó y que sí existe es con el Sr. Zillmer, representante legal de Zillmer e Hijos S.R.L., que es una empresa de transporte, pero no rindió ninguna prueba tendiente a acreditar a través de información o testimonio la relación comercial con el proveedor AVOIPORÁ S.R.L. Nada aportó tampoco que acredité sobre el error que dice haber sido víctima por parte del Sr. Zillmer que se hizo pasar por representante del proveedor y

aunque ello hubiera sido así, no lo exime de su responsabilidad como contribuyente, en particular por el volumen de las compras realizadas que requerían por parte de Coníferas S.R.L. conocer mínimamente con quien estaba contratando.

Por lo expresado, se confirman las Resoluciones Nros. 219/2015 y 220/2015 tanto en cuanto al capital como a los intereses resarcitorios intimados en ellas -sobre los cuales, además, la recurrente no ha formulado agravios específicos-, con costas.

VII. Por último, respecto de la sanción de defraudación aplicada en dichos actos con sustento en el art. 46 y valiéndose de las presunciones de dolo establecidas en el art. 47, incs. a) y b) de la ley 11.683, se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Coníferas 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 al resolver sobre el fondo de la cuestión, concretamente la utilización de facturación apócrifa, por lo que cabe disponer su confirmación.

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 reencuadrar dicha conducta 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 maniobra dolosa tendiente a disminuir las propias obligaciones resulta evidente.

VIII. Por ello, se confirman las Resoluciones Nros. 219/2015 y 220/2015 en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Adhiero a lo resuelto por la Dra. O´Donnell en su voto por similares argumentos.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiere a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell en cuanto rechaza el planteo de nulidad incoado por la recurrente, no correspondiendo la imposición de costas solicitada por el Fisco en su escrito de responde (vg. vide fs. 98) toda vez que no se articuló tal defensa como de previo y especial pronunciamiento ni se le dio tal tratamiento.

2. Que comparte la solución de la Vocal Instructora en cuanto confirma los ajustes practicados en el IVA y el Impuesto a las Ganancias, siendo que la prueba producida en autos no rebate los argumentos expuestos por el Fisco en los actos apelados.

En cuanto a las sanciones aplicadas, considero en línea con lo expuesto por la Dra O´Donnell que han concordado los elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art 46 de le ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a la sanción o reducción de graduación, corresponde su confirmación.

III. En virtud de lo antedicho, corresponde confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar las Resoluciones Nros. 219/2015 y 220/2015, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Coniferas S.R.L., en las sumas $36.484 por la representación procesal y $91.210 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

3) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $58.909 equivalente a 2,32 UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $147.274, equivalente a 5,80 UMA, los que quedan a cargo de Coniferas S.R.L., teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada en la tercera etapa, de acuerdo con lo dispuesto por la ley 27.423.

4) Regular los honorarios del Contador Público Miguel Ángel Tregob en la suma de $37.313 por su actuación como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Coniferas S.R.L., teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley N° 16.638/57.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen IVA.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 09:57:56 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 10:02:32 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 11:11:05 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 11:11:06 -03:00