Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-142216237-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - SALA A - VOC 1ra - Expte N° 47.080-I - "COTO C.I.C.S.A. s/ recurso de apelación"

En la fecha se reúne la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el **N°47.080-I**, caratulado: **"COTO C.I.C.S.A. s/ recurso de apelación**".

La Dra. Agustina O'Donnell dijo:

I. COTO C.I.C.S.A. interpuso ante este Tribunal el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 122/2016, 123/2016 y 124/2016, todas dictadas el 24.6.2016 por la División de Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General Operaciones Impositivas de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En la primera Resolución (Nro. 122/2016) se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2009 a 2012 y se lo intimó a pagar la suma de $ 965,315.27. En la segunda (Nro. 123/2016), se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/08 a 3/13, que arrojó un saldo a pagar de $ 1.990.132,16, y en la tercera (Nro. 124/2016) se lo intimó a pagar el impuesto a las salidas no documentadas para los períodos fiscales 1/09 a 8/11, por $ 1.396.529,17, en todos los casos más los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683.

En dichos actos, además, se le aplicaron las multas de defraudación por cada una de las obligaciones intimadas por $ 2.730,00, $1.036.970,58 y $ 721.902,21, por los períodos fiscales 2011; 7,9,10/2010, 8,12/2011, 1, 6/2012 y 2011,2012, respectivamente, en los términos del art. 46 (t.v.) y presumiendo el dolo en su conducta, según el art. 47, inc. b) de la misma ley.

COTO C.I.C.S.A. también recurre ante este Tribunal las Resoluciones Nros. 113/2018 y 114/2018 dictadas por la misma dependencia el 1.11.2018., en las que se le impusieron sendas multas de defraudación por $1.823.897,52 y $3.467.685,30 por las obligaciones determinadas en el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 12/2008 a 4/2009, 6/2009, 9/2009, 10/2009, 12/2009, 1/2010, 2/2010, 4/2010 y 5/2010 y en el impuesto a

la salidas no documentadas de los períodos fiscales 1 a 4 y 6/2009; 9/2009 a 1/2010 y 3/2010 a 5/2010, respectivamente, en los mismos términos que las anteriores.

Dichos recursos, que tramitan en el Expediente N° 49.420-I, fueron acumulados al Expediente N° 47.080-I por auto del 7.5.2019 que obra a fs. 840.

II. En su presentación ante este Tribunal, COTO C.I.C.S.A. señala que en un procedimiento de fiscalización se cuestionaron las operaciones realizadas con algunos de sus proveedores a los que les compró mercadería, principalmente, insumos agrícolas para la elaboración de alimentos de aves *(alimentos de pollo, insumos para granja, afrechillo de soja y el servicio de crianza de pollos)* y mercaderías para reventa *(consolas de videojuegos tales como Nintendo Wii, Play stations, family games, juegos de cubiertos y sets de vasos*).

Los proveedores fueron calificados por la Administración Tributaria como apócrifos, por lo que se impugnaron los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado –en el caso de Agrocopios San Luis S.A., Cersetra S.A., Kilbon S.A., Oeste Agropecuaria S.R.L., Papers Express S.A. y The Green Fields S.R.L-, así como la deducción de los gastos en el impuesto a las ganancias -en el caso de Kilbon S.A., Oeste Agropecuaria S.R.L., Papers Express S.A. y The Green Fields S.R.L- y, por último, se intimó el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas previsto en el art. 37 de la ley 20.628 -por $1.396.529,17-, por los comprobantes de Kilbon S.A., Oeste Agropecuaria S.R.L., Papers Express S.A. y The Green Fields S.R.L al desconocerse el beneficiario de las erogaciones.

Sostiene entre sus agravios que el destino que los proveedores otorgaron a los pagos recibidos de COTO C.I.C.S.A. es legítimo ya que fueron emitidos cruzados con clausulas no a la orden y agrega que la mitad de ellos al momento de operar tenían certificados de exclusión de impuestos, otorgados por el propio Fisco Nacional por "buen cumplimiento fiscal" –The Green Fields S.A., Kibon S.A. y Paper express S.A.-. De ello extrae que fueron ellos, no otros, los beneficiarios de los pagos.

Agrega que COTO C.I.C.S.A. es un "Gran Contribuyente Nacional" y que para dar de alta en sus sistemas internos un proveedor le exige ciertos recaudos y es automáticamente inhabilitado cuando el organismo fiscal los conceptualiza como apócrifos.

Alega también que en virtud del art. 101 de la ley 11.683 el Fisco Nacional posee a su disposición un caudal de información que sumado a la tecnología que también detenta le permite investigar al contribuyente; sin embargo, agrega, por esa misma disposición que establece el secreto fiscal de las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables, COTO C.I.C.S.A. como adquirente, sólo puede acceder a la información de sus proveedores que el Fisco Nacional le brinda.

Plantea, en primer término, la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para reclamar obligaciones del IVA de los períodos fiscales 11/2008 a 11/2009 y salidas no documentadas por erogaciones períodos 1/2009 a 11/2009. Esto así ya que la prescripción comenzó a computarse el 01.01.2010 y terminó el 01.01.2015 y las vistas de inicio del procedimiento determinativo de oficio por ambos impuestos fueron dictadas el 17.12.2015, es decir, según dice, cuando ya había expirado el plazo de prescripción.

Explica que es improcedente la extensión de un año del plazo de la prescripción en aplicación del art. 17 de la ley 26.860 ya que COTO C.I.C.S.A. no se acogió al Régimen de Exteriorización establecido por dicha ley.

Continua diciendo que el cómputo del crédito fiscal es procedente ya que las operaciones están debidamente documentadas y registradas, fueron abonadas con cheques emitidos conforme a las reglamentaciones vigentes y

existen remitos y demás documentación de respaldo que dan cuenta de las ventas realizadas

En cuanto al impuesto a las ganancias, explica que la deducción practicada respecto de las operaciones con The Green Fields S.R.L., Oeste Agropecuaria S.R.L., Kilbon S.A. y Paper Express S.A., fue justificada con la documentación aportada en la instancia administrativa previamente sustanciada (vgr. remitos, facturas, órdenes de pago) y, en particular, la certificación contable que adjuntó en dicha instancia para acreditar que las compras fueron realizadas y que tuvieron por objeto mantener y conservar la fuente, de acuerdo a lo dispuesto en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen.

Por otro lado, en cuanto al impuesto a las salidas no documentadas explica que las adquisiciones de maíz y soja, consolas de videojuegos y demás insumos, así como los servicios de crianza de pollos efectivamente existieron, y que su destino fue mantener y conservar la fuente de ganancias, por lo que entiende de aplicación lo dispuesto en el art. 38 de la ley y el art. 55 de su decreto reglamentario. Agrega, de cualquier modo, que es posible identificar al beneficiario de los pagos efectuados.

Manifiesta también que retuvo a los proveedores e ingresó las sumas retenidas en concepto de IVA y/o impuesto a las ganancias y, por ende, solicita que se le aplique la “teoría de las correcciones simétricas” (art. 81, ley 11.683).

Por último, respecto a las multas de defraudación aplicadas en las Resoluciones dice que el presupuesto de hecho esgrimido en ellas no se ajusta a la realidad.

Explica que las compras fueron realizadas a proveedores que años fueron después incluidos en la base de contribuyentes apócrifos. Agrega que, no se configuró la ocultación maliciosa o engaño que tipifica la figura del art. 46 de la ley, dado que la totalidad de la documentación respaldatoria de los hechos acontecidos estaba declarada. Añade que extremó los recaudos a fin de cumplir con todas las exigencias que le eran exigibles y que cualquier incumplimiento atribuible a los proveedores impugnados, fueron un asunto completamente ajeno a COTO C.I.C.S.A.

Se refiere asimismo a la insignificancia del monto de los créditos fiscales impugnados en relación al total de las compras en los mismos períodos, según los balances contables que adjuntara en la instancia previa.

Solicita, por ello, que de considerarse punible la conducta de COTO C.I.C.S.A., se la reencuadre en la de omisión del art. 45 de la ley 11.683.

Por tales argumentos, la prueba documental que aporta y la prueba informativa, testimonial y pericial contable que ofrece se produzca, solicita que se dicte sentencia revocando las Resoluciones, con costas.

III. A su turno contesta el traslado del recurso la representación fiscal, que por las razones de hecho y de derecho que invoca, solicita se confirmen las Resoluciones, también con costas.

IV. A fs. 219/221 se rechazó la excepción de prescripción opuesta por COTO C.I.C.S.A. con imposicipon de costas a la empresa. A fs. 238 se decidió hacer lugar parcialmente a la prueba, admitiéndose la prueba pericial contable y la prueba testimonial ofrecida respecto de personas vinculadas a la empresa Agrocopios S.A. que luego se la tuvo por desistida a fs. 263 porque los testigos citados no concurrieron a la audiencia. El informe pericial contable, por su parte, se encuentra con sus Anexos agregado a fs. 352/369.

A fs. 850 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a conocimiento de la Sala. A fs. 852 se ponen los

mismos a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos que obran agregados a fs.856/881. Finalmente a fs. 884 se pasan los autos a sentencia.

V. Corresponde expedirse entonces sobre la legitimidad de las Resoluciones.

De sus Considerandos, así como también de los antecedentes administrativos que preceden su emisión, surge que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo COTO C.I.C.S.A. se detectó que realizó operaciones con proveedores que fueron calificados apócrifos, a saber: Agroacopios San Luis S.A., Cersetra S.A., Kilbon S.A., Oeste Agropecuaria S.R.L., Papers Express S.A. y The Green Fields S.R.L.

Dichos proveedores le vendieron insumos agrícolas –poroto de soja, soja a granel, soja desactivada, poroto de soja desactivada, según se manifiesta en el informe pericial para ser utilizado como alimentos para aves en el establecimiento agropecuario propio, y mercaderías de reventa –cubiertos, playstations, joysticks-, que fueron entregadas en locales y sucursales de COTO C.I.C.S.A.

Ello, por irregularidades encontradas a cada uno en las exhaustivas tareas de fiscalización, que, en síntesis, fueron las siguientes:

- Presentaron anomalías en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en tanto en sus declaraciones juradas consignaron montos muy exiguos o en cero, o sin movimiento, o sin saldo a pagar o directamente no fueron presentadas.

- En su mayoría no tenían bienes registrables (automotores o propiedades) o cuentas bancarias a su nombre, y si las tenían, se verificaron acreditaciones bancarias que no resultaron acordes al volumen de las transacciones.

- No tenían personal en relación de dependencia o tenían uno solo, lo cual imposibilitaba el normal funcionamiento de una empresa con los niveles de facturación que declaraban poseer.

- No pudieron ser localizados en sus domicilios fiscal, legal o alternativo; por ende, ninguno aportó la documentación requerida por la fiscalización.

- En algunos casos, los inspectores actuantes dejaron constancia que en el domicilio de la firma no había actividad comercial alguna o vieron estructuras que descartan la realización de la actividad comercial para la cual estaban inscriptos (casa-habitación, direcciones en barrios humildes y/o carenciados).

- La mayoría de los titulares de los proveedores (representantes legales y/o cotitulares de cuentas bancarias) presentaban serias irregularidades, como ser accionistas de otras usinas de facturación apócrifa, no haber sido encontrados en sus supuestos domicilios y/o ser empleados en relación de dependencia de otras empresas con sueldos mínimos y sin bienes registrables a su nombre.

Asimismo, se dejó constancia que ninguno de los cheques utilizados en la cancelación de las compras permitían identificar a los destinatarios de los bienes. Es decir, aun cuando los cheques fueron librados a nombre de los proveedores, lo cierto es que en su gran mayoría fueron depositados en financieras lo que imposibilita identificar a los beneficiarios y así constatar el circuito de pagos.

En específica referencia a AgroAcopios San Luis S.A. la fiscalización informó que el representante legal, el Sr. Gustavo Mirto, estaba involucrado en otras siete (7) usinas APOC. Además, no tenía ninguna explotación rural y por utilización de cartas de porte anuladas se lo excluyó del Registro Fiscal de Operadores de Granos. En

referencia al circuito financiero, los recibos fueron suscriptos por personas autorizadas al cobro (*Lete, Mansilla y Rodriguez*) cuya citación vía circularización a terceros fue devuelta por el correo por domicilio desconocido. Además, sobre dichas tres personas es que COTO C.I.C.S.A. ofreció prueba testimonial en este Tribunal, pero ninguna de ellas se presentó a las audiencias y entonces se la tuvo por desistida (v. fs. 263). Cabe señalar que el crédito fiscal de IVA involucrado en las operaciones con este proveedor asciende a $1.315.483,72.

En cuanto a las irregularidades encontradas al proveedor Cersetra S.A., en su domicilio fiscal existía una carnicería cuyo empleado dijo desconocer a la empresa. Además, en el domicilio alternativo declarado por la empresa los inspectores fueron atendidos por una señora que también desconoció a Cersetra S.A. Registraba un solo empleado en relación de dependencia el cual nunca fue localizado en su domicilio. En referencia a la participación accionaria, uno de sus titulares es una sucesión indivisa la cual no posee ningún bien registrable a su nombre, no fue encontrada en su domicilio y comparte domicilio con otra usina APOC. El otro titular, Juan Javier Baéz, estaba registrado como empleado en relación de dependencia de otra empresa calificada como usina APOC.

Al igual que el caso anterior, Kilbon S.A. fue intentado localizar en su domicilio fiscal y la persona ocupante del lugar manifestó que la empresa hacía más de 10 años que no ocupaba ese domicilio. Al intentar contactarse con el presidente de la firma, Sr Guillermo Otto Grieben, manifestó trabajar como vendedor de planes de ahorro para otra empresa (con un haber mensual de $2.902), y que en el año 2008 sufrió un accidente automovilístico que le causó un hundimiento del cráneo, razón por la cual no conoció la marcha de la supuesta empresa. El monto total facturado a dicho proveedor fue de $681.187,29.

En Oeste Agropecuaria S.R.L. no había bienes registrados a nombre de la sociedad ni de su socio gerente, el Sr. Hugo Alejandro Barzola. Al igual que casos anteriores, la sociedad no pudo ser localizada ni en su domicilio fiscal ni en su domicilio legal, tenía una sola empleada en relación de dependencia, jubilada hace más de dos décadas. Además, en cuanto al circuito financiero, la mayoría de los cheques fueron endosados sin poder identificar al beneficiario.

En el caso de Paper Express S.A. tampoco fue posible localizarla en ninguno de sus dos domicilios, no posee bienes registrables ni registra pagos de impuesto a las ganancias, IVA o ganancia mínima presunta. Al igual que la empresa anterior, tenía un solo empleado en relación de dependencia y sus presentaciones de declaraciones juradas presentaban graves inconsistencias. Su presidente, el Sr. Fabián Ojeda, no fue hallado en su domicilio, no posee bienes registrables a su nombre y solo presentó una declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2007. El Director Suplente, Sr. Omar Rodríguez, tampoco registra titularidad alguna de bienes a su nombre y se desempeña como empleado en relación de dependencia de la Municipalidad de Avellaneda.

Por último, The Green Fields S.R.L. tampoco tenía bienes registrables a su nombre. La sociedad la constituyó una persona que, según los inspectores: *"(…) vive en un barrio carenciado, marginal y de bajos recursos (…)". El actuante fue atendido por "(…) quien dice ser la contribuyente del asunto (Galarza Ana Raquel) la cual se trata de una persona indigente de mediana edad (…) que en el año 2007 personas a las cuales conoce por solicitar ayuda social, le ofrecieron formar parte de una cooperativa de trabajo y aceptó firmar una serie de documentación perteneciente a la sociedad investigada (…)."*

Además, según el contrato social su actividad principal son las actividades especializadas de la construcción, pero el servicio supuestamente provisto a COTO C.I.C.S.A. fue la crianza de pollos. A diferencia de las anteriores, este proveedor fue localizado en el domicilio legal y fiscal. El primero, resultó ser una porción de un galpón en donde se guardaban baterías para autos y kits de seguridad. El segundo, era la casa habitación del apoderado de la sociedad que le alquilaba un ambiente de su vivienda familiar de tres metros cuadrados (3 mt2) en donde se

encontró un escritorio, cinco (5) sillas, una computadora y dos (2) personas desarrollando tareas. Es de relevancia señalar que el monto total facturado por dicho proveedor fue de $2.245.230,58.

Es evidente que los sujetos que emitieron los comprobantes fiscales computados como créditos fiscales y gastos no fueron realmente sus proveedores, ya que no poseían capacidad operativa, económica y financiera, ni comercial, para efectuar las operaciones facturadas en los comprobantes fiscales; algunos ni siquiera estaban inscriptos para realizar la actividad para la cual emitieron los comprobantes fiscales, otros de condición humilde manifestaron expresamente no haberlas realizado. Con tales antecedentes y elementos que los respaldan que la recurrente no ha refutado con otros, resulta inverosímil que haya operado con empresas constituidas por personas indigentes o que tienen directivos y empleados municipales a la misma vez y hayan facturado las sumas de la envergadura de las involucradas en los comprobantes fiscales.

Corresponde analizar la incidencia que ello tiene en los ajustes notificados en las Resoluciones recurridas.

a. Ajustes en el impuesto al valor agregado

Frente a las objeciones al cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, era a la contribuyente a la que le correspondía probar la real existencia de los proveedores cuestionados porque así se encuentra diseñado el proceso en la ley de procedimiento tributario, corolario del régimen de autodeclaración de la obligación tributaria que rige en el orden nacional.

Ello, además, por aplicación del criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI” del 10 de marzo de 2015, y sostener: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles..."*.

Resulta claro entonces, que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de los bienes o prestadores de los servicios, extremos que no se cumplen en las presentes actuaciones, pues la recurrente no rindió ninguna prueba ante este Tribunal tendiente a acreditar que, a pesar de las inconsistencias detectadas a todos y cada uno de los proveedores, las operaciones con éstos no existieron y por ello, tampoco los créditos fiscales cumplen con el recaudo del art. 12 de la ley y, como tales, son legítimos para ser computados en las declaraciones juradas.

Aunque sobre decirlo, ni la sola existencia de las facturas, ni su registración, aunque sea correcta y oportuna, ni tampoco la emisión de cheques conforme a las reglamentaciones vigentes constituyen de por sí solas prueba suficiente a los fines antes indicados y exigidos en la jurisprudencia del Alto Tribunal antes citada. Es necesario que el contribuyente demuestre que los bienes y/o servicios enunciados en los comprobantes fueron efectivamente adquiridos y/o prestados, pero no por cualquier proveedor, sino por el que aparece allí identificado, y es esa la prueba que la recurrente no ha rendido, ni ha hecho esfuerzo alguno por producir, ya que en su presentación ante este Tribunal solo se ha limitado a hacer consideraciones genéricas en relación a su falta de responsabilidad en el cumplimiento fiscal de sus proveedores, que no es lo que la ley y la jurisprudencia exigen que demuestre en este tipo de ajustes.

La única prueba rendida ante este Tribunal, que es la prueba pericial contable, tan solo da cuenta de la emisión de

comprobantes fiscales y de su registración, más ello no es suficiente para probar la real existencia de las operaciones con los proveedores cuestionados, es decir, su materialidad.

Por último, si bien la pericia contable arroja las bajas incidencias del crédito fiscal impugnado sobre el total del crédito fiscal de las declaraciones juradas, se trata de un dato que no modifica la legitimidad de la pretensión fiscal y las obligaciones que recaen sobre COTO C.I.C.S.A. como (gran) contribuyente de los diferentes gravámenes que rigen su actividad, máxime cuando pretende comparar la cantidad de proveedores cuestionados -6- sobre el total de los proveedores activos registrados en sus bases, sin limitarlo a una actividad, rubro o sector.

La otra prueba que la aquí recurrente ofreció, la testimonial, no fue producida. En efecto, en esta instancia COTO C.I.C.S.A. ofreció los testimonios del Sr. Hernán Lete, la Sra. Andrea Rodriguez Gamez y la Sra. Roxana Mónica Mansilla que supuestamente intervinieron en la operatoria por parte de Agrocopios San Luis S.A., mas no se presentaron a la citación, lo cual imposibilita considerar que contrató realmente con los proveedores indicados en los comprobantes fiscales, extremo necesario a la luz del art. 12 de la ley del gravamen.

Queda decir que no resulta aplicable en el caso lo dispuesto en el art. 81, anteúltimo párrafo, de la ley 11.683. El hecho que COTO C.I.C.S.A. haya ingresado las retenciones por los pagos que hizo a los proveedores cuestionados no convierte a dichas sumas en un crédito que pueda ser compensado según lo autoriza la norma invocada. Se trata, económica y jurídicamente, de pagos a cuenta que realizó como agente de retención de las obligaciones de los supuestos contribuyentes con los que se vinculó comercialmente, es decir terceros que no encuadran en el aludido precepto.

Por esta razón, debe confirmarse la Resolución N° 123/16.

b. Ajustes en el impuesto a las ganancias

De los 6 proveedores cuestionados, la fiscalización admitió la deducción de los gastos de 2 de ellos y por probada la erogación a efectos del impuesto a las salidas no documentadas. En efecto, en los casos de los proveedores Agrocopios San Luis S.A. y Cersetra S.A. se admitió la existencia de los bienes adquiridos.

Respecto de los restantes -Kilbon S.A., Oeste Agropecuaria S.R.L., Papers Express S.A. y The Green Fields S.R.L.-, la pretensión fiscal debe ser igualmente confirmada porque el recurrente no acreditó la existencia de los gastos, es decir, que las compras de los insumos y de las mercaderías por parte de COTO C.I.C.S.A. fueron reales. De nuevo, el hecho que desde el punto de vista contable obren registradas no implica su existencia, sin otros elementos de prueba que de manera fehaciente lleven a la convicción de que no se trata de operaciones de mera apariencia formal.

Ello así máxime cuando las pruebas rendidas, en particular el informe pericial contable presentado en esta instancia, no permite afirmar la real compra de los insumos para el ejercicio de su actividad agrícola, ni tampoco la de la mercadería de reventa supuestamente adquirida, cuya trazabilidad bien pudo ser acreditada con una prueba técnica sobre las existencias o el stock de dicho tipo de mercaderías; es decir, no hay elementos en el expediente para afirmar que los gastos documentados en los comprobantes fiscales objetados realmente fueron realizados.

Por estos motivos, debe confirmarse también la Resolución N° 123/16.

c. Intimación de pago en el impuesto a la salidas no documentadas- Res N°124/2016

Por último, también debe confirmarse el impuesto a las salidas no documentadas intimado en la Resolución N°124/2016 respecto de las operaciones con Kilbon S.A., Oeste Agropecuaria S.R.L., Papers Express S.A. y The Green Fields S.R.L. Las tareas de fiscalización arrojaron que las operaciones no fueron realizadas con éstos, ni tampoco los pagos efectuados a quienes emitieron los comprobantes fiscales, aun cuando hayan sido canceladas con cheques cruzados a su nombre.

En el caso de los pagos realizados a The Green Fields S.R.L. ($2.245.230,58) y Kilbon S.A. ($681.187,29), obra acreditado en las actuaciones que los cheques fueron endosados y depositados en casas financieras, sin poder entonces identificar a sus beneficiarios, aún cuando el recurrente dice haberlos entregados a las personas autorizadas por el propio proveedor. Esta modalidad de entrega de los pagos, no a los proveedores sino a personas autorizadas por alguien de la empresa, en general el Presidente, se repite prácticamente en todos los casos, más no acredita que dichas personas contaban con poder o autorizaciones legalmente extendidas para actuar en nombre de los proveedores, ni tampoco explica por qué tales personas no fueron ubicadas por la fiscalización o bien directamente declararon desconocer a las empresas por las que supuestamente actuaron como cobradores.

Así, las irregularidades detectadas son de tal entidad que justifican la aplicación de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos *326:2987* cuando dijo que *"…una salida de dinero carece de documentación -a los fines de aquella norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien la hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad-a su verdadero beneficiario"* y, en el caso, los beneficiarios que COTO C.I.C.S.A. identifica en su documentación como receptores de los pagos en modo alguno fueron los reales receptores del dinero, sino que lo cobraron por encargado de otras personas ajenas a las operaciones.

Todas estas razones son por demás suficientes para confirmar las Resoluciones Nros. 122/2016, 123/2016 y 124/2016, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella que acceden y son la indemnización debida por la demora en el ingreso de sus obligaciones, con costas.

VI. Respecto a las sanciones de defraudación aplicadas en las Resoluciones Nros. 122/2016, 123/2016 y 124/2016 y en las Nros. 113/2018 y 114/2018, con sustento en el art. 46, y a partir de la presunción de dolo del art. 47, inc. b) de la ley 11.683, las consideraciones de hecho y de derecho formuladas en párrafos precedentes, demuestran claramente que también deben ser confirmadas por cuanto ha quedado acreditado el dolo incurrido por COTO C.I.C.S.A. en la confección de sus declaraciones juradas, tanto las del impuesto al valor agregado, en las que incluyó créditos fiscales de comprobantes fiscales emitidos por proveedores inexistentes, como en las del impuesto a las ganancias, en las que dedujo gastos en las mismas condiciones, es decir, confeccionando declaraciones engañosas.

En cuanto al dolo exigido por dicha figura, cabe recordar que el art. 47 de la ley habilita al juez administrativo a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Como ya mencionó esta Sala en anterior composición en oportunidad de resolver en “Ortiz de Rosas, Matías s/ apelación” el 31.3.16, “*(…) En relación a las presunciones de dolo previstas en el art. 47 de la ley de procedimientos, es del caso puntualizar su carácter "iuris tantum", conforme surge del primer párrafo de dicha norma. Dicha norma dispone que se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos (…)*”.

Del mismo modo, la Cámara en su fallo “Construcciones Thor S.A. (106713561-I) c/DGI s/Recurso Directo de

Organismo Externo" de fecha 10.5.22 dijo que: *"(…) las declaraciones juradas presentadas de manera inicial no reflejaban la realidad con respecto a la materialización del hecho imponible, la cual sólo pudo ser determinada mediante la confrontación de los datos contenidos en aquellas con los libros contables y demás documentación del contribuyente. Por otra parte, las declaraciones juradas presentadas inicialmente presentan una grave contradicción con los libros, documentos y demás antecedentes y por su parte, la actora no acreditó la concurrencia de ningún elemento que la eximiera de responsabilidad por dicha inexactitud (cfr. esta Sala, en la causa "Octano S.A. (TF 26.111-I) c/D.G.I." expte. 17.360/2008, sentencia del 08/09/09; en igual sentido, esta Sala, en la causa "Pagliero, Oscar Raúl (TF 23.984-I) c/ D.G.I." expte. 10.581/2008, sentencia del 25/06/09).*"

Y así mismo, en el mismo precedente dijo: *"(…) no se advierten razones para dejar de lado las presunciones establecidas en el artículo 47, incisos b) de la ley 11.683, de conformidad con las cuales, salvo prueba en contrario, la intención de producir declaraciones engañosas se presume cuando en las declaraciones juradas se consignen datos inexactos que presenten una grave contradicción respecto de la información consignada en los libros y demás documentación contable y; además, considerando que en el caso esa inexactitud produjo una grave incidencia en la determinación de la materia imponible (…)."*

Así también, en el caso "Sánchez Herrera, Carlos Alberto c D.G.I." del 30.08.2000 expresó: *"(…) dispone el art. 46 de la ley procedimental tributaria que el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa; mientras que el actual art. 47 inc. b) (t.o. en 1998) determina que se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en la documentación se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. (…) la consecuencia fundamental de la existencia de las presunciones del actual artículo 47 consiste en que una vez que el Fisco ha probado (como sucede en el caso de autos) que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa; lo que no ha sucedido en el supuesto sub-examine (conf. H.D. Díaz Sieiro, R.D. Veljanovich, L. Bergroth, "Procedimiento Tributario", 1993, p. 377) (…)"*.

En estos autos ha quedado comprobada en la realidad fáctica la exteriorización de los elementos objetivos del ilícito que recepta el art. 46 de la ley 11.683 y la presunción legal del dolo que refiere el art. 47, inc. b) de dicho cuerpo legal ha sido debidamente fundada por el juez administrativo, por lo que corresponde confirmar también las sanciones aplicadas en las Resoluciones, con costas.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

Que adhiere en lo sustancial a lo resuelto por la Dra. O'Donnell, salvo en lo que respecta a la sanción aplicada en el impuesto a las salidas no documentadas, que se sustenta –como quedó dicho- en los atículos 46 y 47, inciso b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998), la que- se adelanta- a mi criterio debe ser revocada.

Ello en el entendimiento que no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

De tal forma, para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible

definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, “MOUKAREL S.A.C.I. y F”, 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000, que si bien contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, “Gaseosas La Tablada S.A.”).

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte” (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; “Smurfit Kappa de Argentina S.A.”, 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, “Vaccaro, Néstor J”, 17/12/2003).

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas, en cuanto determinan impuesto al valor agregado, a las ganancias y a las salidas no documentadas y aplican multas en los impuestos al valor agregado y a las ganancias y revocarla en cuanto aplica multa en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

Que adhiere en lo sustancial a lo resuelto por la Dra. O’Donnell.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las Resoluciones apeladas, con costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 11:49:50 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 12:44:07 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 13:22:38 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 13:22:39 -03:00