Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-23570610-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Marzo de 2023

Referencia: SENTENCIA | CEREALES PAYE S.A / N°: 33.533-I

Tribunal Fiscal de la Nación

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, los Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente **N° 33.533-I, caratulada “CEREALES PAYE S.A s/ recurso de apelación”.**

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 97/118 y 171/175 se interponen sendos recursos de apelación contra las Resoluciones AFIP-DGI N°0119/2009 y 0120/2009, ambas de fecha 10/12/2009, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación frente al Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales 04/2005 a 12/2007 y 05/2005 a 12/2007). En todos los casos se liquidaron intereses resarcitorios y se impuso sanción de multa en los términos de los artículos 46 y 48, respectivamente, de la ley 11683. Finalmente, a través de las Resoluciones Nros. 017/2010 y 018/2010 se determinó la responsabilidad solidaria del Sr. Emmert Hipólito Mario en su carácter de administrador y presidente de la firma "Cereales Paye S.A.”, por los conceptos y ejercicios fiscales detallados.

Informa que la firma se dedica a la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales, desarrollando su actividad en su domicilio fiscal, donde funciona la sede administrativa y la planta de acopio de cereales.

Dice que tal como surge de los antecedentes administrativos, Cereales Paye S.A. adquirió en los períodos fiscalizados cereal a distintos contribuyentes entre los cuales figuran Elena Rocío del Valle Oroná, Raúl Oscar Heredia, Jorge Alberto Peralta, Corredores Unidos S.A., Pablo Martín Ogas, Establecimiento Tata Viejo S.A., Angel Martín Ibarra, Agropecuaria La Promisión S.A., Establecimiento Suca S.R.L., Centro Cereales S.A., Corregan S.R.L., Jemelau S.A., entre otros.

Sostiene que la operatoria a los fines de concretar las operaciones de compra de cereales, fue idéntica respecto a todos los proveedores. El titular de cada empresa unipersonal o, en el caso de

tratarse de personas jurídicas, un socio o apoderado, se presentaba en forma personal en el domicilio de Cereales Paye S.A., le comunicaba la intención de vender cereales y le presentaba una carpeta que contenía toda la documentación referida a sus inscripciones.

Posteriormente, dichos proveedores se comunicaban telefónicamente con Cereales Paye S.A., le indicaban que le venda los granos y le anticipaban por fax la factura correspondiente. El cereal se enviaba directamente al puerto, con cartas de porte propias.

Pone de manifiesto que la firma siempre ha operado de buena fe de acuerdo a los usos y costumbres de plaza, sin que existieran motivos para sospechar la presunta incapacidad operativa para desarrollar la actividad declarada por parte de cada uno de los proveedores cuestionados por la fiscalización, máxime cuando al momento de practicar las compras de granos dichos proveedores se encontraban incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos.

Resalta que la administración obró arbitrariamente y reitera que la empresa es un comprador de buena fe, que no tuvo posibilidad de conocer la diversidad entre la apariencia y la realidad, aun usando la diligencia del caso, máxime cuando se trata de proveedores incluidos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, lo que permitió inferir legítimamente la capacidad operativa de los mismos, especialmente teniendo en cuenta que es la propia Administración Federal de Ingresos Públicos quien decide la inclusión - previa verificación de la conducta fiscal - de cada solicitante.

Destaca que la determinación que aquí apela se basa en supuestos incumplimientos formales de los proveedores impugnados (vgr. falta de presentación de declaraciones juradas, omitir actuar como agente de retención, no contestar un requerimiento, no declarar todos los débitos fiscales).

Aduce que el órgano recaudador le impone una obligación de verificación que le es imposible cumplir. Bajo esa tesis sostiene que no se puede pretender que el contribuyente verifique lo que el Fisco exige en las determinaciones de oficio; porque no tiene esa obligación, no dispone de los medios y por la existencia del secreto fiscal.

Aclara que ninguno de los proveedores impugnados estaba publicado en la Base APOC a la fecha de las operaciones cuestionadas.

Afirma que surge de las mismas determinaciones de oficio que las operaciones existieron, es decir no hay duda de la veracidad de las mismas y es por eso – entiende – que no fueron impugnadas en el impuesto a las ganancias.

Pone de manifiesto, que la propia administración creo todo un sistema de control que implica que si una persona está incluida en el Registro Fiscal de Operadores de Granos se presume que tiene aptitud para contratar, buena conducta fiscal y capacidad económica para comerciar.

Considera, que en la especie se aplica la "Teoría de la Apariencia del Derecho" receptada en el Código Civil, la que lleva a concluir que aún en el supuesto de que los comprobantes fueran falsos, constituyen instrumentos verdaderos para el receptor, porque los proveedores los han confeccionado de tal manera que resultan reales para quien los recibe, que actuando de buena fe no estaba en condiciones de conocer la diversidad entre la apariencia y la realidad, usando la diligencia del caso y cita jurisprudencia que abona su tesis.

Por otra parte, reitera que la administración no desconoce la existencia de las compras de cereales, toda vez que se utilizaron métodos de pagos habilitados bajo el marco normativo establecido por la Ley Antievasión.

Realiza una minuciosa valoración de la prueba aportada en sede administrativa, como así también de cada proveedor impugnado por el Fisco Nacional.

En cuanto a la sanción aplicada, entiende que falta el elemento subjetivo del dolo, reiterando que su obrar en la compra de cereales fue de buena fe, con empresas debidamente inscriptas en el Impuesto al Valor Agregado y con documentación en regla, sin que existiesen motivos para sospechar la presunta incapacidad operativa para desarrollar la actividad declarada por cada uno de los proveedores cuestionados.

En conclusión, entiende que no hubo maniobra o maquinación que tenga por fin hacer incurrir en error al ente recaudador. Es más, sostiene que el Físico no fue la víctima del error sino por el contrario contribuyó con su comportamiento a producirlo, incluyendo en el Registro Fiscal de Operadores de Granos a proveedores que luego tildo de apócrifos.

En cuanto a la responsabilidad solidaria del Dr. Hipólito Mario Emmert, éste sostiene que se vio afectado su derecho constitucional de defensa y entiende que las resoluciones 017/2010 y 018/2010 violan el debido proceso. Agrega que los actos determinativos en crisis resultan descalificables al negarse a su parte derechos y garantías de raigambre constitucional, en virtud de cercenarse su derecho probatorio, por lo que se debe desestimar la determinación de oficio dispuesta por el Organismo Fiscal.

Fundamenta los agravios esgrimidos con jurisprudencia y doctrina. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y peticiona se revoquen las resoluciones determinativas apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 124/138 y 187/195 la representación fiscal se presenta y contesta sendos recursos, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 221 pasan a sentencia.

IV.- Que corresponde entonces establecer la procedencia de los ajustes efectuados por el ente fiscal. Como quedó dicho y surge de las actuaciones administrativas, la actora tiene como actividad principal la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales

Conforme se desprende del informe final de inspección (fs. 1720/1767 cuerpo IX, I.V.A.) y en lo que aquí interesa, analizadas las bases del Organismo Fiscal y de la circularización a proveedores e imprentas, se observaron operaciones realizadas con determinados proveedores, presuntamente apócrifos.

A tal fin, resulta imprescindible efectuar una descripción de la actividad llevada adelante por el ente fiscal y de los elementos colectados para proceder a la impugnación de las operaciones que la recurrente no conformó.

a) De la circularización a los proveedores Orona Elena Rocio Del Vallle (CUIT 27-24527509-4), Heredia Raul Oscar (CUIT 2320256179-9.), Peralta Jorge Alberto (CUIT 20-27064373-7), Ogas Pablo Martin (CUIT 20-27735313-0) e Ibarra Angel Martin (CUIT 20-084570674), surge , entre otras cosas, que fueron inscriptos bajo la actividad de venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y/o servicios de transporte urbana de carga, se encontraban inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos , por un lapso de tiempo acotado, con excepción del Sr. Ogas, que nunca se inscribió a dicho registro.

No presentaron DDJJ de impuesto a las Ganancias, o se presentaron sin movimientos. Por otra parte, en relación a las DDJJ del Impuesto al Valor Agregado se observa - en el periodo que operaron con la recurrente - que fueron presentadas con importantes débitos fiscales y escasos créditos fiscales.

No poseen empleados en relación de dependencia como así tampoco figuran bienes registrables a sus nombres, salvo el Sr. Ibarra, que declaró en 2005 un empleado en relación en dependencia y el 50% de un Peugeot 504 adquirido en el año 1997.

Los mismos no practicaron retenciones, siendo que se encontraban inscripto con la actividad de compra de granos. Todos fueron incluidos en la base E-APOC del organismo recaudador.

De las cartas de portes analizadas, que respaldan el transporte de cereal al puerto, se detectó una dispersión geográfica considerable respecto del origen de los granos con su destino.

Asimismo, se verifico la inexistencia de las compras realizadas por la recurrente, por cuanto fueron canceladas con cheques de terceros, cobrados por los directores suplentes de la firma Cereales Paye S.A para luego reingresar el dinero al flujo financiero de dicha empresa.

Es más, se advierte que varios de estos proveedores no tienen la capacidad económica para realizar las operaciones aquí cuestionadas.

b) CORREDORES UNIDOS S.A. (CUIT 30-70874020-5): se inscribió en abril 2004 con la actividad de venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y en marzo 2006 incorpora cultivo de cereales. No posee bienes registrables ni empleados en relación de dependencia. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 18-09-06 como productor, y fue excluido el 16-01-07 por incorrecta conducta fiscal. El 09/02/07 se lo incluye nuevamente por la interposición de una Medida Cautelar y se lo excluye el 31-10-07 a solicitud del contribuyente.

Presentó DD. JJ del Impuesto a las Ganancias 2007, en la que determinó un impuesto que se relaciona con las retenciones sufridas, por lo que el saldo a ingresar sólo ascendió a $ 295,5, importe que no se ingresó.

Presentó las DD.JJ del Impuesto al Valor Agregado del periodo en que operó con la recurrente, con importantes débitos fiscales y similares créditos fiscales.

Tiene baja definitiva en todos los impuestos a partir de agosto 2007. No practicó retenciones, aun cuando se encontraba inscripto con la actividad de compra de granos. Sólo efectuó dos retenciones del impuesto a las ganancias en dos años, de "importes irrelevantes". Fue cargado en la base E-Apoc

el 28-05-08 con la condición de “resistencia a la fiscalización”.

De acuerdo con la manifestación de la recurrente, las operaciones bajo análisis fueron llevadas adelante con el Sr. Picerni Ruben, quien se habría presentado en el domicilio de Cereales Paye SA con la documentación de la inscripciones de Corredores Unidos S.A, y mediante comunicación telefónica se le indicaba el momento en el que se vendía el cereal y por fax se anticipaba la factura. El flete se encontraba a cargo de Corredores Unidos S.A.

Interrogado el mencionado Sr. Picerni, refirió que: “*No conoce a la firma Cereales Paye SA, o a sus socios y nunca ha concurrido a la ciudad de Rafaela, a esa empresa, nunca compró o vendió cereales.* ”

No se ubicó a la firma Corredores Unidos SA, como así tampoco se ubicó al transportista que trasladó los granos que el recurrente índico haber adquirido a Corredores Unidos SA.

c) ESTABLECIMIENTO TATA VIEJO S.A. (CUIT 30-70839430-7): en julio de 2003 se encuentra inscripto en la actividad de cultivos de soja y en octubre de 2005 se incorporó a las actividades de venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y cultivos de cereales. No se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos.

Fue cargada en la base E-APOC el 17-07-08, con la condición: "Sin Capacidad Económica".

Presentó DDJJ del Impuesto a las Ganancias 2007 con saldos a su favor y las de los años 2005 y 2006 con saldos a favor de la A.F.I.P., que no se ingresaron. Además, imputa anticipos que no se ingresaron.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado presentó las DDJJ correspondientes a los períodos en que operó con la recurrente, con importantes débitos fiscales, escasos créditos fiscales y los saldos técnicos se cuadran con las retenciones.

Presento DDJJ en el sistema de Seguridad Social de marzo a diciembre 2006, con un empleado declarado hasta agosto y cuatro desde setiembre, pero nunca ingreso algún importe. Y los únicos bienes registrables a su nombre responden a dos automóviles modelos 1975 y 1976.

No practicó retenciones, siendo que se encontraba inscripto con la actividad de compra de granos.

De las pruebas colectadas pudo constatarse que las compras registradas a Establecimiento Tata Viejo SA, mediante facturas emitidas por el proveedor, se cancelaron con cheques de terceros, emitidos por el corredor Walter Poncio y Cia. SRL, librados contra la cuenta del Nuevo Banco de Santa Fe SA, con cheques de pago diferido, emitidos por dicho corredor a Cereales Paye SA, para acreditar en cuenta. Siendo el primer endoso el de Cereales Paye SA y el segundo de "Establecimiento Tata Viejo SA, Martín Dezotti presidente". Dichos cheques fueren entregados en la Asociación Mutual José Carlos Rolt y sólo uno en la Asociación Mutual Pedro de Mendoza.

El director del Establecimiento Tata Viejo SA – Martin Dezotti – se radica en Capital Federal, tiene su domicilio fiscal en Gral. Pinedo (Chaco), reside en Camilo Aldao (Córdoba) y se presenta habitualmente en una Mutual de Rosario a depositar los cheques de la firma.

d) AGROPECUARIA LA PROMISION S.A. (CUIT 30-70718903-3): Se inscribió en abril 2000 con la actividad de cultivo de soja y de trigo, y en abril 2002 se incorporó a la venta al por mayor en comisión o consignación de cereales. No posee bienes registrables ni empleados en relación de dependencia. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 17-08-01 como productor, y fue excluida el 18-09-06 por incorrecta conducta fiscal.

No presentó DDJJ del impuesto a las Ganancias 2005 y presento DDJJ en el Impuesto al Valor Agregado - correspondiente al período en que operó con la recurrente -, con importantes débitos fiscales y similares créditos fiscales y retenciones que generaron abultados saldos a su favor.

En el año 2005 no practicó retenciones, siendo que se encontraba inscripta con la actividad de compra de granos.

No se lo ubico en su domicilio fiscal, como así tampoco en las direcciones alternativas.

De acuerdo con las manifestaciones de la recurrente, las operaciones se efectuaron mediante el Sr. Gustavo Dardano, quien se presentó en el domicilio de Cereales Paye SA presentando una carpeta con la documentación de las inscripciones de Agropecuaria La Promisión S.A.. El que se comunicaba telefónicamente y le indicaba que venda los granos, y por fax le anticipaba la factura de tal operación. El flete estuvo a cargo del proveedor.

No se ubicó al Sr. Dardano en su domicilio fiscal ni en los alternativos como así tampoco a la firma Agropecuaria La Promisión S.A

e) ESTABLECIMIENTO SUCA S.R.L. (CUIT 30-709494054): Se inscribió en enero 2006 bajo la actividad de cultivo de soja, maíz, trigo y venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y cultivo de cereales. No posee bienes registrables ni empleados en relación de dependencia. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 18-10-06 y se excluyó el 16-01-07 por incorrecta conducta fiscal.

No presentó DDJJ del Impuesto a las Ganancias desde su inscripción, como así tampoco presentó DDJJ de sus participaciones societarias conforme la RG 4120.

Presentó solo las DDJJ del Impuesto al Valor Agregado de octubre y noviembre 2006, de las cuales no efectuó ninguna presentación. En esos dos meses solo declaró importantes débitos fiscales, escasos créditos fiscales y los saldos técnicos se cuadran con las retenciones.

No practicó retenciones, siendo que se encontraba inscripto bajo la actividad de compra de granos.

De las cartas de porte se comprobó, que dicho cereal proviene de Trenque Lauquen (Bs As) y se cargó por cuenta y orden de Establecimiento Suca SRL en primer lugar y de Cereales Paye SA en segundo lugar.

Se verifico que las compras a Establecimiento Suca S.R.L se cancelaron con cheques de terceros de pago diferido, emitidos por el corredor Walter Poncio y Cía SRL a Cereales Paye SA, librados contra la cuenta del Nuevo Banco de Santa Fe SA. El primer endoso corresponde a Cereales Paye SA, el segundo a "Establecimiento Suca SRL, - Sr. Cid, Gustavo Omar, presidente -". Los que se

entregaron en la Asociación Mutual José Carlos Rolt.

De las manifestaciones del mencionado Sr. Cid, se constató que se dedica como analista de sistemas, y que le ofrecieron ser parte de un negocio en donde – supuestamente - iba a participar parte de la firma Establecimiento Suca S.R.L., que se dedicaría a la compra y venta de granos.

Requerido por las actuantes afirmó que: *".. en una oportunidad le entregaron una chequera para que firme cheques en blanco y se negó y posteriormente le citaron en el Banco Municipal de Rosario para que cierre una cuenta que él no abrió y que desconocía. No conoce a la firma Cereales Paye SA, no conoce ni sintió nombrar al Sr. Beltrame Cristian Oscar. Los restantes socios eran Martín y Luciano y nunca se le entregaron copias de los papeles que firmó.*

Se le exhibieron las órdenes de pago que remitió la Mutual Carlos Rolt, en las que se inserta una firma (en las fichas se indica que son de Cid) y se le preguntó si la conoce como propia, a lo que indicó que no, que esa no es su firma y que nunca fue a esa Mutual, ni firmó papel alguno, ni retiró dinero alguno…"

Conforme las manifestaciones de la recurrente, las operaciones se llevaron adelante con el Sr. Beltramone Cristian (es Beltrame Cristian), quien se presentó, en carácter de socio de la empresa, en el domicilio de Cereales Paye SA con una carpeta con la documentación de las inscripciones de Establecimiento Suca SRL. Las operaciones se efectuaron mediante comunicación telefónicamente, donde se le indicaba que vendiera los granos, y por fax se le anticipaba la factura de la operación. El flete estuvo a cargo de dicha empresa.

Se verifico que desde el año 2004, el mencionado Sr. Beltrame Cristian, realizó servicios de remolque y auxilio con un camión propio, que nunca ha efectuado operaciones de compra venta de granos o ha operado explotaciones agropecuarias, ya sea en nombre propio o de terceros.

f) CENTRO CEREALES S.A. (CUIT 30-70951933-2): Se inscribió en enero 2006 con la actividad de cultivo de soja, y venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y cultivo de cereales. No posee empleados en relación de dependencia. Se verifico que el único bien registrable es un automóvil Audi Sedan 4 puertas A4 comprado en agosto 2006 y vendido en junio 2007.

Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 15-06-06 hasta el 15-11-06 y nuevamente el 26-12-06 al 15-06-07. En ambas fechas fue excluido por incorrecta conducta fiscal.

Presentó solo las DDJJ del Impuesto a las Ganancias 2006 y no presentó DDJJ de sus participaciones societarias – conf. RG 4120-.

Practicó retenciones, de IVA y de Ganancias y presentó las DDJJ de SICORE de julio 2006 a enero 2007. Entre los meses de noviembre 2006 y enero 2007utilizó los saldos a su favor de IVA para compensar las retenciones practicadas.

Se observó de las cartas de porte, que la soja proveía de Trenque Lauquen (Provincia de Buenos Aires). El cargador fue un productor, de Córdoba, que lo hizo por cuenta y orden en primer lugar de Centro Cereales SA y en segundo lugar de Cereales Paye SA.

Se verificó que las compras a Centro Cereales SA se cancelaron con cheques de terceros – de pago diferido - emitidos por él corredor Walter Poncio y Cía SRL a Cereales Paye SA, para acreditar en cuenta. Con el primer endoso de Cereales Paye SA, el segundo de "Centro Cereals SA- Beatriz Rosa Tedeschi- Apoderada". Los que se entregaron en la Asociación Mutual José Carlos Rolt.

De las declaraciones de la Sra. Beatriz Rosa Tedeschi se comprobó que la misma no conoce al Sr. Hugo Estanislao Brandán, como así tampoco a la firma Cereales Paye SA . Asimismo, desconoce tanto a la firma Centro Cereales SA como la actividad que esta desarrolla y sus integrantes. No retiró dinero de la Mutual Carlos Rolt y no efectuó actividades agropecuarias o de compra venta de granos.

g) CORREGAN S.R.L. (CUIT 30-70955677-7): Se inscribió en marzo de 2006 con la actividad de cultivo de soja, y venta al por mayor en comisión en consignación de cereales y cultivo de cereal. No posee empleados en relación de dependencia ni bienes registrables. No se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, ni en base APOC.

Presentó DDJJ del Impuesto a las Ganancias 2006 sin movimientos y sin registros de pagos.

No declaró las retenciones practicadas por Cereales Paye SA en agosto 2006 y tampoco practicó retenciones, aun cuando se encontraba inscripta bajo la actividad de compra venta de granos.

Presentó lo requerido por la RG 4120, donde estableció que sus accionistas son Bigi Gustavo con CUIT 20-14356169-1, quien no posee bienes registrables y Silvestro Guillermo con CUIT 23-28584108-9 quien posee como único bien el 50% de su casa particular.

Se verifico que el domicilio declarado no corresponde a la firma. Y que del análisis de las cartas de porte la soja proviene de Trenque Lauquen (Provincia de Buenos Aires). Siendo el cargador el Sr. Ogas, Pablo Martín, que cargó por cuenta y orden en primer lugar de Corregán SRL y en segundo lugar de Cereales Paye SA.

Por otra parte, advierte que la operación comercial, se canceló con un cheque de tercero, emitido por el corredor Walter Poncio y Cía SRL, librado contra la cuenta del Nuevo Banco de Santa Fe SA, y se verifico que la cuenta donde se acredito, resulto ser la misma que la analizada con el proveedor Establecimiento Tata Viejo SA.

h) JEMELAU S.A. (CUIT 30-70905166-7): Se inscribió en octubre 2006 con la actividad de cultivo de soja, y venta al por mayor en comisión o consignación de cereales y cultivo de cereales. No posee empleados en relación de dependencia ni bienes registrables. Se incluyó en el Registro Fiscal de Operadores de Granos el 05-12-06 y fue excluido el 08-03-07. Se incorporó a la base E-apoc el 04-07-07.

Presentó DDJJ del Impuesto a las Ganancias 2006 y no presentó DDJJ de sus participaciones societarias conforme la RG 4120.

Efectuó un detalle de las compras registradas a Centro Cereales SRL, tratandose de facturas emitidas por el proveedor con numeración progresiva.

Se observó de las cartas de portes que la soja proviene de Pozo del Molle (Córdoba) y Colonia

Fidela (Santa Fe), en tanto que el sorgo de Lehmann (Santa Fe).

Se verifico que las compras a la firma Jemelau SRL se cancelaron con cheques de terceros, emitidos por el corredor Walter Poncio y Cía SRL, librados contra la cuenta del Nuevo Banco de Santa Fe SA.

De las manifestaciones del Sr. Benavento Luis Alberto - en representación de la firma Jemelau SRL- se comprobó que es un vendedor ambulante, que vendía estuches de celulares en la calle, al que se le ofreció ayuda económica a cambio de firmar algunos papeles. No conoció a la firma Cereales Paye SA. Con respecto a la firma Jemelau SRL, solo vio ese nombre entre los papeles que firmó. Nunca realizo actividades agropecuarias o de compra venta de granos, ni conoce la actividad

De acuerdo con el relato efectuado, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal a través de la labor desplegada, pudo comprobar serias y concretas irregularidades entre algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes.

V.- Que en atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba, a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

En ese contexto, debe destacarse que la recurrente no aporto prueba que permita desvirtuar el ajuste fiscal. Ello así y más allá de lo manifestado con relación a que las facturas y pagos se encuentran registrados en los libros y registros de la recurrente, circunstancia que no acredita la veracidad de las operaciones ni alcanza para destruir los elementos colectados por la administración para refrendar su impugnación.

No escapa a quien suscribe que de la información recabada los proveedores impugnados negaron haber efectuado operaciones de compra de granos, como así también haber concurrido a la firma, a la vez que declararon desconocer esa empresa y a sus directivos.

Y tal como refiere la determinación que aquí se impugna, las facturas casi en su totalidad por cada empresa son correlativas en el efímero periodo que duro la relación comercial.

Es más, conforme la inspección llevada adelante y tal como sostiene el ente Fiscal, los proveedores señalados carecen de la estructura, capacidad económica y administrativa para realizar las operaciones invocadas por la recurrente.

Por otra parte, cabe tener presente que la no localización de las empresas en sus domicilios, o la falta de presentación de las declaraciones juradas o las inconsistencias en las presentadas, no han sido los únicos elementos tenidos en cuenta por el ente fiscal para sustentar su cuestionamiento, sino

que ella se enmarcó en un cúmulo de circunstancias que conformó un plexo probatorio razonable para fundar sus actos administrativos. Frente a ello, la actora se ha limitado a sus propios dichos y en documentación que justamente se encuentra cuestionada.

Ello así, resulta pertinente destacar que la defensa de la actora a lo largo de sus escritos recursivos consiste –fundamentalmente- en sostener que las operaciones se realizaron, que se pone en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal así como que le resultan inoponibles las pretendidas irregularidades de sus proveedores y que no pudo participar en los cuestionamientos efectuados por el ente fiscal.

Sobre el particular, si bien, de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización de alguno de los proveedores, falta de capacidad operativa de los mismos, la falta de acreditación del circuito financiero, etc, elementos que en su en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas.

En esa inteligencia cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re “Vialbo Construcciones S.A.”, 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió *que “…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés"*.

Sobre el particular, resulta oportuno señalar que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o la deducción de gastos inexistentes, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran

registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

Es por ello que entiendo que la impugnación de las operaciones realizadas con aquellos proveedores ha sido –reitero- razonablemente ponderada y justificada a través de los elementos objetivos acompañados por el ente fiscal.

Como quedó dicho, correspondía al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor, lo que no ha hecho.

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Romane SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" de fecha 29/10/2015 en donde señaló que *"... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012).*

En consecuencia, vale reiterar, los agravios de la recurrente, huérfanos de probanzas, resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

Por ello, corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en las resoluciones determinativas en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, con costas.

VI.- Que sentado lo que antecede corresponde analizar los extremos del encuadre normativo de la sanción apelada, que el ente fiscal subsume en los artículos 46, el que en su redacción anterior disponía: "…*El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido*…"

Debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en el artículo 46 de la ley de procedimientos fiscales se deberá respetar la secuencia que se describe seguidamente, en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

En primer término se debe analizar el aspecto objetivo al evaluar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es

aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

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

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

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

VII.- Que sentando ello, y analizados los antecedes administrativos, el informe de la inspección actuante y las resoluciones aquí atacadas, y a falta de probanzas en contrario aportadas por la actora, se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 46 de la ley 11683, por las razones que a continuación se exponen.

En el acto administrativo impugnado se imputa a la recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas al haberse deducido crédito fiscal sin contar con la pertinente documentación respaldatoria, disfrazando al verdadero vendedor en la figura de los contribuyentes objetados. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Obsérvese que el ente recaudador pudo comprobar la grave contradicción entre la DDJJ presentada y la información recabada con motivo de las tareas investigativas. Efectuó observaciones que conllevaron a considerar el accionar de la actora en una conducta dirigida a defraudar al organismo fiscal, originándose un mayor impuesto a ingresar; y en consecuencia encuadró su conducta en las del art. 46 la ley 11.683 – vigente a la sazón -.

En esa dirección los argumentos de la recurrente, que se dirigen a una defensa dogmática sin aportar elementos de prueba que destruyan el accionar fiscal, se limitan a esgrimir ausencia de conducta dolosa con sustento en que fue un adquirente de buena fe y que confió en la información del ente fiscal. En suma, dado que las inexactitudes de las declaraciones juradas iniciales correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por los periodos abril de 2005 a diciembre de 2007, fueron el resultado de graves contradicciones entre la documentación y registros contables, era a la declarante a quien le correspondía invocar y probar que tales diferencias no fueron producto de su voluntad de omitir los datos sino de alguna otra circunstancia que excluya el carácter doloso de su accionar, lo que no ha

ocurrido en la especie, por lo que entiendo debe confirmarse la sanción aplicada, con costas.

VIII.- Que con respecto a la resolución que determina las retenciones al impuesto al valor agregado, periodo fiscal mayo 2005 a diciembre de 2007, cabe señalar que la recurrente no esgrime agravios sobre el fondo, limitándose a cuestionar la sanción aplicada.

Ello así, corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada con sustento en el artículo 48 de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998). Dicho precepto reprime el accionar de los agentes de retención y percepción que habiendo retenido o percibido el tributo, lo mantienen en su poder después de vencidos los plazos en que deberían ingresarlo.

Preciso es tener presente que la figura en análisis no es más que una forma autónoma de la defraudación fiscal, por lo que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención o percepción, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo.

En ese contexto, y en atención a lo resuelto en los considerandos precedentes, correspondía a la contribuyente esgrimir los hechos que lo exculpen de responsabilidad, toda vez que contabilizó las retenciones practicadas – mediante las DDJJ F. 744 retenciones y percepciones - por los periodos fiscales 05/05 a 12/07, y no las ingresó habiendo vencido el plazo para ello, lo que no ha ocurrido.

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar la sanción aplicada por el ente recaudador conforme el art 48 de la ley 11.683, con costas.

IX.- Que en atención a que la recurrente no formuló agravios sobre los intereses resarcitorios liquidados, corresponde confirmar los mismos.

X.- Que finalmente corresponde analizar los agravios dirigidos a obtener la revocación de las resoluciones 017/2010 y 018/2010, mediante las cuales se determina de oficio la responsabilidad solidaria del Sr. Hipólito Mario EMMERT, en su carácter de administrador y presidente de Cereales Paye S.A., frente al impuesto al valor agregado –períodos fiscales 4/2005 a 12/2007- y Régimen de Retención IVA –Períodos fiscales 5/2005 a 12/2007-.

Entiendo oportuno señalar que previo a analizar sobre la procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria efectuada por la administración mediante los actos en crisis, debe este Tribunal expedirse sobre si aquél cumple con los requisitos que la ley exige para su validez. Ello toda vez que las defensas del recurrente se dirigen a cuestionar la validez del acto determinativo con sustento en la falta de consideración de su escrito de contestación de vista cuya copia y constancia de recepción lucen a fs. 29/43 y 32/46 de los antecedentes administrativos correspondientes al responsable solidario.

Adviértase que en los Párrafo uno y ocho de los considerando de los actos impugnados el Juez administrativo expresa que el recurrente “**…no ha presentado descargo ni ofrecido pruebas…”**. Asimismo, en oportunidad de contestar el recurso, la representación fiscal considera que de dicha presentación no surge que la recurrente se haya agraviado de los cargos formulados en su carácter de responsable solidario de la firma Cereales Paye S.A, como así tampoco haya ofrecido pruebas tendientes a demostrar su falta de responsabilidad respecto de los hechos verificados por el órgano

recaudador con relación a la empresa señalada.

En ese contexto corresponde analizar los agravios del recurrente, los que se adelantan deben ser acogidos favorablemente.

De acuerdo con lo que se desprende de las actuaciones administrativas correspondientes, mediante resoluciones 084/2009 y 085/2009 se confirió vista al Sr. Emmert de los cargos formulados en su carácter de responsable solidario de Cereales Paye S.A. , obrando a fs. 29/43 y 32/43 de las actuaciones correspondientes la presentación efectuada por el contribuyente. Dichas presentaciones se titulan “CONTESTA VISTA PREVIA Y SUMARIO” y en su primer párrafo expresamente refiere que su presentación se efectúa en las actuaciones caratuladas “VISTA PREVIA A LA DETERMINACION DE OFICIO –IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-…..Resolución Nº 85/2009… Resolución Nº 84/2009”. Es decir que surge claramente que el recurrente contestó las vistas conferidas, en tanto expone fechas, impuestos y argumentos en los que sustenta su defensa.

No resulta ocioso recordar que el procedimiento de determinación de oficio –que debe seguirse también por imperio de la norma a fin de atribuir responsabilidad solidaria- es fundamentalmente, un procedimiento administrativo, entendiendo por tal al conjunto de actos procesales sistemáticamente establecidos por la ley, a través de la cual se desenvuelve la actividad administrativa. Como explica Gordillo, la idea jurídica de proceso puede ser concebida muy en general, en sentido amplio, como una secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente, con el objeto de llegar a un acto estatal determinado, destacando entonces en el concepto la unidad de los actos que constituyen el proceso y su carácter teleológico, es decir que éstos se caracterizan por estar encaminados en su conjunto a un determinado fin.

En la realización de tal acto, la administración debe procurar la verdad material y respetar las reglas establecidas para garantizar la participación del administrado con el objeto de asegurar su adecuado derecho de defensa.

Es así que el procedimiento deberá respetar el derecho de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer pruebas y también solicitarlas y, por último, que el acto decisorio **haga expresa consideración** – el resaltado es propio - de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas en tanto fueren conducentes a la solución del caso.

En ese contexto, y teniendo presente que es conteste la jurisprudencia y doctrina en sostener que la vista en el marco del procedimiento tributario constituye un correlato del derecho a ser oído y a obtener una resolución fundada, por lo tanto la omisión por parte del organismo recaudador de conferirla o de no considerarla, constituye una violación de las formas procesales estatuidas en forma inexcusable por la ley, generando un estado de indefensión del contribuyente, circunstancia que acarrea inexorablemente, la nulidad del acto administrativo dictado en consecuencia.

Ello así y toda vez que –como quedó dicho- el recurrente presentó su descargo, la omisión de su consideración, acarrea inexorablemente la nulidad del acto dictado en consecuencia. No obsta a esta solución lo argumentado por la representación fiscal en el sentido que el recurrente no expresó agravios sobre la extensión de responsabilidad solidaria. Lo cierto es que contestó la vista y el juez administrativo no lo consideró.

En consecuencia, corresponde declarar la nulidad de las resoluciones N° 17/2010 y 18/2010 (DV RRSF) venidas en recurso, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones N°0119/2009 y 0120/2009 (DV RRSF) en todas sus partes, con costas.

2°) Declarar la nulidad de las resoluciones N° 17/2010 y 18/2010 (DV RRSF), con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 59, tercer párrafo del RPTFN por encontrarse vacante la Vocalía de la Tercera Nominación.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.02 15:48:23 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.03 15:25:47 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.03 15:25:47 -03:00