República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-57799880-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Junio de 2024

Referencia: VOCXI - Expte. N° 32.750-I “Fochini, Sergio Ángel s/ recurso de apelación”

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) para resolver el Expediente N° **32.750-I caratulado “Fochini, Sergio Ángel s/ recurso de apelación”.**

La Dra. O’Donnell dijo:

I. El Sr. Sergio Ángel Fochini interpone el recurso de apelación que prevé el art 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 113/2008 y 114/2008 dictadas el 30 de octubre de 2008 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rio Cuarto de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determinaron de oficio sus obligaciones y se le impusieron sanciones por los siguientes impuestos y períodos fiscales:

a. Res. N° 113/2008: en el impuesto al valor agregado de los periodos fiscales 1/2004 a 3/2005 y 5/2005 a 7/2005, que arrojaron un saldo a ingresar de $10.920,41, únicamente en el período fiscal julio/2005, más intereses resarcitorios, y se le aplica una multa de defraudación de $32.761,23 (art. 46, ley 11.683).

b. Res. N° 114/2008: en el impuesto a las ganancias de los periodos fiscales 2003 y 2004 que arrojaron un saldo a ingresar total de $215.829,80, más intereses resarcitorios, y se le aplica también una multa de defraudación de $44.621,49 (art. 46, ley 11.683) por el período fiscal 2003.

Además, se difiere el juzgamiento de la conducta infraccional según lo previsto en el art. 20 de la ley 24.769, por el periodo fiscal 2004.

En dicho acto, además, se intima al Sr. Fochini a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas por los periodos fiscales 2004 y 2005 por $58.467,50, más intereses resarcitorios, y se le aplica una multa de omisión de $46.774 (art. 45, ley 11.683) por los periodos fiscales 2004 y 2005.

En su presentación ante este Tribunal, el Sr. Fochini plantea en primer lugar la nulidad de ambas

Resoluciones por violación a su derecho a defensa (art. 18 Constitución Nacional) y del debido proceso, por haberse dictado antes del vencimiento del plazo que tenía para ofrecer su descargo.

Respecto de los ajustes, señala que la fiscalización se centró en las operaciones con en el proveedor Marcos Santiago Avila y que aportó la totalidad de la documentación que tenía.

Manifiesta que el juez administrativo cuestiona los servicios prestados por el proveedor mencionado y la liquidación de compras de cereales ante la falta de indicios sobre su capacidad para prestarlos, presumiendo que dichos servicios fueron realizados como "interpósita persona" con el fin de sustituir a los verdaderos responsables y liberarlos de sus responsabilidades y el pago de impuestos. Además, presumió que los verdaderos titulares se encontraban en una situación irregular frente a sus obligaciones impositivas y que él conocía tal situación.

Agrega que en la impugnación se tuvo en cuenta que el Sr. Avila no tenía inmuebles propios o arrendados, se encontraba incluido en la base eAPOC desde el 29 de mayo de 2005 y no tenía una estructura económica, comercial y/o productiva, ni tampoco financiera.

Dice en cambio que el Sr. Avila durante los periodos cuestionados estaba en "estado ACTIVO", conforme surgía de la página web de AFIP, incluso hasta la interposición del recurso de apelación y que tenía autorización para emitir facturas. Por otro lado, señala que se encontraba inscripto en la actividad "trasporte automor de carga N.C.P" y "venta al por mayor de productos agrícolas N.C.P", desde el 8/2001 y 6/2004, respectivamente.

En cuanto a las cartas de porte por la venta de cereales, se calificaron de inexistentes porque el proveedor no poseía inmuebles rurales pero sostiene que en muchos casos él mismo fue quien las transportó; en otros casos no pudieron ser localizados o los transportistas no respondieron los requerimientos.

Por otro lado, manifiesta que todas las operaciones de compra de cereales con el proveedor cuestionado se encontraban respaldadas con la documentación que detalla y que adjuntó durante la etapa de fiscalización, de las que también surgen las retenciones que realizó y el pago de las operaciones con cheques a nombre del Sr. Avila.

Respecto a la impugnación del débito fiscal, expone que el Fisco Nacional realiza un ajuste en el periodo fiscal 1/2004 por $5.890,42 y en el periodo fiscal 6/2004 por $1.130,53, por registrar diferencias en las ventas pero explica que se trata de un error en el registro, ya que también se encuentran en el libro IVA ventas del mes de diciembre de 2003, es decir, duplicados.

Solicita en consecuencia que se deje sin efecto la pretensión fiscal notificada tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto al valor agregado.

Respecto a la intimación a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas, considera aplicable la excepción prevista en el art. 38 de la ley del impuesto a las ganancias ya que las operaciones de compra se destinaron a la adquisición de bienes. Además, informa que canceló las operaciones con cheques a nombre del Sr. Avila, quien luego los endosó.

Finalmente, se agravia de las multas aplicadas por improcedentes y erróneo el encuadre de su conducta en

la figura de defraudación, ya que para que exista dolo debe haber una intención dirigida a evadir impuesto, lo que en el caso no se ha demostrado. Además, sostiene que es tarea de la Administración acreditar la conducta omisiva y engañosa o maliciosa, y que tampoco se demostró.

Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso, aporta prueba documental, ofrece prueba informativa y solicita que se dejen sin efecto las Resoluciones, con costas.

II. A fs. 88 contesta el traslado del recurso el Fisco Nacional, solicitando por las mismas razones esgrimidas por el juez administrativo, que se confirmen las Resoluciones, también con costas.

Rechaza el planteo de nulidad por infundado e informa que de la fiscalización surgieron irregularidades respecto a las operaciones con el Sr. Avila, las que se constataron con la información brindada por los municipios de Villa María y Marcos Juárez. Además, que los importes facturados por dicho proveedor no fueron los mismos que registró el Sr. Fochini en sus declaraciones juradas

Por otro lado, invoca que no se probó que el proveedor tuviera un inmueble rural de donde supuestamente procedían las cartas de porte y donde el recurrente figuraba como transportista. Concluye, que no pudieron validarse las operaciones con dicho proveedor, ni se pudo demostrar con la prueba que se adjuntó en la instancia administrativa previa probar el circuito financiero.

Destaca que en las Resoluciones, además, se ajustaron los débitos fiscales y los ingresos por operaciones que estaban registradas y que no fueron declaradas; y los créditos fiscales y gastos deducidos por compras sin comprobantes de respaldo y que los proveedores circularizados desconocieron haberlas realizado.

III. A fs. 108 se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba informativa ofrecida a la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuyo resultado obra producida con la documentación de fs.123/320, y a la prueba testimonial, pero debido a la inactividad procesal del Sr. Fochini se dio por decaído el derecho a producirla a fs. 122.

A fs. 335 se consulta sobre el estado de la causa penal y a fs. 342 el Fisco Nacional acompaña copia de sentencia dictada el 3 de marzo de 2011 por el Juzgado Federal de Bell Ville. Allí, luego del informe pericial contable producido en la causa penal se sobresee al Sr. Fochini del delito de evasión fiscal ya que el perito oficial determinó que el saldo del impuesto a las ganancias del período fiscal 2004 era de $51.209,09, en lugar de $200.955,97, determinado de oficio por el cual fue denunciado penalmente (v. denuncia a fs. 290/314).

A fs. 347 se clausura el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de esta Sala.

A fs. 355 se ponen los autos a alegar, solamente haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional. A fs. 367 queda en estado de dictarse la sentencia.

IV. Corresponde, en primer término, analizar el planteo de nulidad formulado por el Sr. Fochini, el que, cabe ya adelantarlo, no puede prosperar, por cuanto las Resoluciones se encuentran debida y suficientemente motivadas en los antecedentes de hecho y de derecho que surgen de las actuaciones administrativas previamente sustanciadas a sus dictados. Entonces, no se advierte violación a ninguna de las disposiciones de la ley 19.549, ni tampoco afectación a la garantía constitucional de defensa en juicio

invocada, prueba de lo cual es que tuvo posibilidad de ejercerla en la instancia administrativa previa –conf. arts. 17, ley 11.683- y ahora ante este Tribunal.

Cabe recordar, asimismo, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han invocado, menos aún acreditados.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este Tribunal al decir que "… cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", del 3 de febrero de 2021.

También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)" -conf. "Bringas Raul", sentencia del 1 de octubre de 2020.

En particular, respecto al plazo en que se dictaron las Resoluciones, los antecedentes administrativos dan cuenta del pedido de vista efectuado por el Sr. Fochini el 25 de agosto y de su otorgamiento el 2 de septiembre; el 29 de septiembre concurrió a la Agencia y compulsó las actuaciones, dejándose constancia firmada de ello, más no presentó escrito alguno dentro del plazo de 15 días allí otorgado, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 17 de la ley 11.683. Es por ello que las Resoluciones dictadas el 30 de octubre de 2008 fueron en término y sin violar procedimiento ni norma alguna, por lo que no corresponde declarar su nulidad.

Por lo expuesto, corresponde desestimar las defensas de nulidad opuestas, sin costas (*Fallos* 336:70, "Bolland").

VI. Corresponde analizar ahora si las Resoluciones Nros. 113/08 y 114/08 se ajustan a derecho y si la prueba aportada y ofrecida por el recurrente es suficiente para dejar sin efecto la pretensión fiscal y las sanciones aplicadas en ellas.

a. Surge de los Considerandos de dichos actos y de las actuaciones administrativas que preceden sus dictado, que el Sr. Fochini, cuya actividad declarada era *"cultivo de soja, cultivo de cereales no clasificados, servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizadas por integrantes de cuerpos de Dirección en Sociedades excepto las Anónimas, venta al por mayor de cereales y venta al por mayor en comisión o consignaciones de cereales" ,* fue objeto de un procedimiento de fiscalización a fines de constatar posibles irregularidades en el *Operativo Cerealero 2005*.

A resultas del mismo, se le objetaron las operaciones con el Sr. Marcos Santiago Avila por dudar de su capacidad económica y operativa, al carecer de bienes muebles e inmuebles para prestar los servicios de

trilla, fumigación y fletes enunciados en los comprobantes, como informó a fs. 37 de *"Cuerpo de Insolvencia"* la Municipalidad de Marcos Juárez, Córdoba, correspondiente a su domicilio fiscal.

Así, es que no se puede demostrar como el Sr. Fochini pudo haber tenido operaciones válidas con el mencionado proveedor ya que los conceptos facturados en los comprobantes fiscales fueron trilla y fumigación y fletes.

Además, las facturas que éste aportó a la fiscalización no coincidían con las que estaban en poder del Sr. Fochini.

Tampoco pudo probar las ventas de cereales documentadas también en los comprobantes de este proveedor, por inconsistencias y anomalías en las cartas de porte que no pudo explicar.

Por último, no pudo comprobarse el circuito financiero de los pagos ya que los cheques entregados por el Sr. Fochini fueron endosados por terceras personas sin vinculación comprobada con el proveedor.

Debe decirse entonces que ni en la instancia administrativa previa ni ante este Tribunal el recurrente rindió prueba sobre la efectiva realización de las operaciones con el Sr. Avila – ni las de compra de cereal, ni las de servicios de trilla, fumigación y flete- que puedan dar lugar a la deducción de los gastos computados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2003 ($14.873,83) y 2004 ($200.955,97). Ello, de acuerdo a lo previsto en los arts. 33 y ss de la ley 11.683 que exige a los contribuyentes respaldar sus operaciones, es fundamento suficiente para confirmar la pretensión fiscal.

Sin embargo, en atención a la sentencia dictada en sede penal que a partir de la prueba pericial contable rendida en dicha sede sobreseyó en forma definitiva y determinó como monto omitido en el período fiscal 2004 la suma de $51.209,09, corresponde en esta instancia ordenar al Fisco Nacional que reliquide la obligación intimada en dicho período en la Resolución N° 114/2008.

b. Respecto a los ajustes practicados en el impuesto al valor agregado por las operaciones documentadas en comprobantes del Sr. Avila en los períodos fiscales enero/2004 a marzo/2005 y mayo/2005 a julio/2005, deben ser confirmados.

Cabe aquí recordar que el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa "Molinos Rio de la Plata S.A." del 25 de agosto de 2015 es que el cómputo del crédito fiscal depende de que éste sea *legítimo,* para lo cual se requiere *el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente,* y esa es precisamente la prueba que estaba a cargo del Sr. Fochini producir y que no produjo, por lo que a tenor de la presunción de legitimidad que el art. 12 de la ley 19.549 otorga a los actos administrativos, en el caso a los de contenido tributario, las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional que reposan en los elementos colectados en el procedimiento de fiscalización, no han sido desvirtuadas, por lo que corresponde confirmar la Resolución N° 113/08, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ellas, con costas.

Respecto de los restantes ajustes efectuados en las resoluciones recurridas, por créditos fiscales y gastos computados en exceso de los documentados y omisión de ventas e ingresos, tanto en el impuesto al valor

agregado como en el impuesto a las ganancias, debe decirse que el Sr. Fochini tampoco ha rendido prueba que permita dejarlos sin efecto.

Con relación a los primeros, si bien en la instancia administrativa aportó algunas facturas cuando fueron circularizados los titulares de éstas sostuvieron que no tuvieron relación comercial con el Sr. Fochini (fs. 18, 25, 38, 40,48 del "Cuerpo de Circularización de Proveedores I"), por lo que mal puede pretender su cómputo en ambos gravámenes.

Acerca de las operaciones sin declarar, si bien atribuye la diferencia a un error en los registros que implicaron la declaración en defecto en unos períodos y en exceso en otros, solicitando por ello la aplicación de la compensación prevista en el art. 81 de la ley 11.683, lo cierto es que no lo prueba por ningún medio, vgr. prueba pericial contable, que hubiera permitido dar sustento a su agravio.

Por otro lado, en esta instancia ofreció como prueba la testimonial de los funcionarios que intervinieron en la fiscalización pero cuando se lo intimó a acompañar el interrogatorio, nunca lo hizo, dándose por decaído el derecho a producirla.

Por ello, corresponde confirmar las Resoluciones recurridas en este aspecto también, con costas.

c. Queda referirse por último a la intimación de ingreso del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- notificado en la Resolución N°114/08.

Cabe recordar aquí que el objetivo de dicho gravamen, tal como fue calificado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es asegurar la percepción de la renta fiscal en los casos de falta individualización de los beneficiarios que deberían ingresar el impuesto a las ganancias, colocando a cargo de quien hace la erogación el tributo a título propio (*Fallos*: 323:3376).

Es por ello que resulta aplicable lo dispuesto por la Corte Suprema en la causa "Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26 de agosto de 2003 (en especial Considerandos 18, 19, 20, 21 y 23 de dicho decisorio), y el 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde se remite al dictamen de la Procuración General, que en su parte pertinente, dice que "… ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)… ".

Ello así, no quedó demostrado en el caso la materialidad de las operaciones ni el destino de los pagos, por lo que no resulta de aplicación el art. 38 de la ley del impuesto a las ganancias.

En consecuencia, corresponde confirmar también la intimación en el impuesto a las salidas no documentadas, como así también la liquidación de accesorios.

VII. Por último, en cuanto a las sanciones aplicadas en el impuesto al valor agregado por la omisión dolosa incurrida en el período fiscal julio/2005 y en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2003, las consideraciones de hecho y de derecho ya hechas en relación a la legitimidad de la pretensión fiscal también llevan a confirmarlas ya que tienen como causa, precisamente la realización de maniobras dolosas

a disminuir la obligación fiscal. Así, se encuentran configurados en el caso tanto el elemento objetivo -la presentación inexacta de las declaraciones juradas- y el subjetivo –el dolo incurrido en su confección.

Como en más de una oportunidad dijo la Cámara, *"…estas conductas exceden, a todas luces, la tipificación culposa del art. 45 y trascienden al campo defraudatorio del art. 46 en tanto se sustentan en la utilización de facturas apócrifas (cfr. esta Sala, causa Nº 13.068/2010, in re "Ambulancias Privadas Argentinas SA (TF 20638-1) C / DGI", del 23/02/11; esta Cámara, Sala IV, causa Nº 7.094/2011, "Gramont SA (TF 25880-I) c/DGI", del 29/11/11). En particular, este tribunal ha dicho, en fecha reciente, que la percepción de un tercero de los pagos declarados a proveedores cuestionados configura el elemento subjetivo exigido por el art. 46 citado (esta Sala, causa Nº 39074/2014, "Álvaro Raúl Omar c/Dirección General Impositiva", del 3/3/2015)"*.

Y que *"… operada la presunción del art. 47, inc. a) de la Ley 11.683, ya que existieron graves contradicciones en las declaraciones de la sociedad, debe recordarse que "el art. 47 de dicha ley arbitró una serie de hechos que permiten inferir la existencia de una conducta dolosa, sin perjuicio del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción (…) El artículo 47 de la ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo (esta Sala, causa Nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/D.G.I.", del 15/04/09)"* -"Cerealera Tres Arroyos", 27/3/2015-, prueba que, ya se dijo, en el caso no fue rendida.

Del mismo modo resultó legitima la multa de omisión aplicada en el impuesto a las salidas no documentadas por las erogaciones no comprobadas de los períodos fiscales 2004 y 2005, ya vigente la Res. N° 893/00 que estableció el procedimiento para el ingreso de dicho gravamen por lo que el incumplimiento constituye cuanto menos la conducta negligente atribuida por el juez administrativo.

A ello debe agregarse que la omisión del ingreso del gravamen que le da origen a las multas, coincide con la tipificación prevista en el art. 45 de la ley 11.683 y no existen razones para considerar la existencia de error excusable ya que las normas no son de difícil interpretación, ni novedosas.

Por lo expuesto, corresponde confirmar también las multas aplicadas en las Resoluciones Nros. 113/08 y 114/08.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° 113/2008 en todas sus partes y parcialmente la N° 114/2008, con costas según los respectivos vencimientos.

2) Ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la reliquidación de la obligación determinada en la Resolución N° 114/2008 en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2004. A tal fin, por Secretaría General de Asuntos Impositivos póngase a su disposición los antecedentes administrativos de la causa por el plazo indicado.

3) Diferir la regulación de honorarios de los letrados/as intervinientes hasta la aprobación de la liquidación ordenada.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de las dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12ª Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.28 15:28:09 -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: 2024.06.03 11:00:23 -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: 2024.06.03 11:00:24 -03:00