



La realidad económica y el acopio de granos en reciente fallo del TFN

Escribe: Osvaldo Balán (*) y Alejandro Ciancaglini (**)

Con fecha 18-10-2011 la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación se ha expedido en la causa Cereales Acebal SRL s/ Recurso de apelación, y su acumulada caratulada "Carletti Pedro José".

La actividad de la empresa es el acopio de cereales y oleaginosas. El contribuyente recurre la determinación de oficio por la que se impugna una cuenta del pasivo de la firma acopiadora, denominada "Mercaderías a Pagar".

La AFIP entendió que era un pasivo irreal y aplicó el Art. 18 inciso f) de la Ley N° 11.683, considerando que se trataba de un incremento patrimonial no justificado. Por lo tanto, determinó el Impuesto a las Ganancias y el IVA sobre esta base presunta.

El organismo fiscal sostuvo que carecer del adecuado respaldo documental y no poder individualizar a los acreedores constituye una **fundada presunción** de que el pasivo es ficticio o simulado, base sobre la cual se procedió a la realización del ajuste aplicando el tipo infraccional del Art. 45 de la Ley 11.683.

La operatoria comercial

La operatoria consiste en recibir los granos de propiedad de los productores, configurándose un contrato de depósito irregular que se instrumenta mediante el certificado de depósito F-1116/A.

El certificado de depósito tiene una doble función: instrumenta los gastos de traslado, carga y descarga del cereal, y exterioriza el contrato de depósito irregular por la mercadería recibida.

El cereal queda depositado en la planta de acopiador sin individualización específica. Es decir, que al mezclarse con otros granos de igual especie (aunque de calidades diferentes) se genera la pérdida de identidad, que hace imposible la vinculación de los granos recibidos con los propietarios de los mismos.

A partir de dicho momento, la empresa procede a la enajenación de los granos mediante la venta por mandato (cuenta y orden) o la compra directa. La instrumentación de la operación de mandato de venta se realiza mediante el Formulario 1116/C y la compra directa mediante el F-1116/B.

La empresa Cereales Acebal SRL habría procedido a la venta de los granos depositados por los clientes, sin tener la orden de venta o autorización para disponer de dicha venta. En el año verificado, la empresa se encontraba sobrevendida, es decir, había vendido cereal propiedad de sus clientes sin autorización, por lo que procedió a contabilizar el pasivo generado por estas ventas en la cuenta mercaderías a pagar.

A nuestro entender, el pasivo así contabilizado no es más que el resultado de la posición técnica de la existencia de granos faltante en el inventario de cereales, realizado al cierre del ejercicio.

Esta posición técnica surge de determinar las diferencias de inventarios de cereales, mediante procedimientos de cubicaje de existencias en plantas.

Las cantidades existentes y/o faltantes se obtienen por comparación entre los controles de existencias físicas, y la documentación respaldatoria de los movimientos de ingresos a plantas.

En nuestra opinión es razonable y fundada la posición de la empresa al exteriorizar el pasivo. La no consideración de los resultados negativos derivados de la valuación y exposición de los pasivos granarios no liquidados, implicaría su falta de reconocimiento y consecuente omisión en los Estados Contables.

La impugnación fiscal

En resumen, el organismo recaudador sostiene lo siguiente:

1) Resulta manifiesta la incorrecta utilización de las cuentas contables, pues la contraparte usa cuentas inapropiadas y una metodología errónea, cuando lo correcto hubiera sido utilizar «cuentas de orden» y no de resultados.

2) La cuenta «Mercaderías a pagar», al cierre de cada ejercicio, no refleja la deuda que el acopiador tiene con el productor, ya que ésta es cancelada a los diez días de ordenada la venta del cereal entregado en depósito. El cereal fue vendido sin autorización, y que atento a su carácter fungible no puede identificarse a qué productor pertenece, como así tampoco, a qué productores corresponde el cereal depositado y no vendido.

3) El pasivo nunca es cancelado, ya que permanentemente se nutre de los cereales recibidos en depósito de los distintos productores, sin que pueda especificarse a quiénes corresponden.

4) De la circularización efectuada se observa que no hay deuda con los productores, razón por la cual el pasivo que surge de la cuenta «Mercaderías a pagar» no refleja obligaciones reales del acopiador con el productor, sino diferencias de inventario entre el recuento físico y las cuentas corrientes en kilos.

5) La deuda declarada por la recurrente carece del adecuado respaldo documental ya que no puede individualizarse a los acreedores, lo que constituye una fundada presunción de que el pasivo es ficticio o simulado.

6) La cuenta «Mercaderías a pagar» no es un pasivo, ya que por los cereales en depósito no se confeccionaron los comprobantes de compra F.1116/B. Se deduce que no puede haber pasivo si no hubo compra por lo que se trata de un incremento patrimonial no justificado.

Creemos que los fundamentos expresados no tienen en consideración la verdadera realidad económica de este negocio. A nuestro entender, caben las siguientes apreciaciones:

Es poco común actualmente la utilización de cuentas de orden, pero además no correspondería su aplicación en el caso planteado.

La disposición de la mercadería de propiedad de terceros genera una deuda que no está sujeta a condición para su perfeccionamiento. La falta de la orden de venta del cliente es sólo el disparador formal de la emisión de la liquidación de compra y la exteriorización de la deuda en forma individual y efectiva.

En realidad el pasivo permanece oculto para el cliente acreedor hasta que el mismo proceda a ordenar la venta del cereal, pero aparece exteriorizado en un concepto global para la empresa acopiadora en sus registros contables.

Por otra parte, la existencia del pasivo no puede ser condicionada a la forma de cancelación del mismo. El pasivo tiene origen en la venta anticipada ya mencionada.

Además, resulta imposible que el productor pueda reconocer algún crédito con el acopio. En sus estados contables aparecerá la existencia de la mercadería (cereales) en el rubro bienes de cambio y no como un crédito con la empresa acopiadora.

Esto debido a que el contrato de depósito instrumentado mediante el F-1116/A es el único documento que acredita la única relación jurídica formal del acopiador con el productor.

La diferencia de inventario tiene fundamento el recuento físico de las mercaderías, que debe compararse con la documentación respaldatoria de las operaciones del período respectivo.

Por último, cabe aclarar que la empresa va cancelando el pasivo a medida que se producen las ventas de los productores. Es decir, que tal pasivo aparece con la sobreventa y se cancela con la liquidación de compra al productor.

Acerca de la determinación presuntiva

La sentencia no hace referencia explícita a la improcedencia de la forma de determinación presuntiva, si bien se desprende de su análisis que la misma resulta errónea.

La doctrina y la jurisprudencia advierten sobre la excepcionalidad del procedimiento de determinación sobre base presunta. Por ejemplo, sostienen Gómez y Folco¹ que podrá ser aplicado única y excluyentemente ante la imposibilidad total de reconstruir la situación tributaria del contribuyente. Si agotados los medios y habiendo una inexistencia de documentación respaldatoria total, o falta de claridad en los registros contables, e imposibilidad de encontrar la verdad por otro camino, entonces recién y no antes podrá aplicar las presunciones.

El ente fiscal fundamentó su aplicación al caso en consideración en la supuesta inexistencia de documentación. En rigor de verdad, no se verifica tal circunstancia. La intervención fiscal parte de una apreciación equivocada de la realidad, cual que el faltante de granos carece de documentación.

Resulta muy importante señalar que la empresa aportó los elementos que justificaban la posición neta de los cereales comercializados mediante las verificaciones de stock en planta, los comprobantes de ventas a terceros y los certificados de depósito de sus clientes.

El fallo

Se hace lugar a la pretensión de la firma recurrente, con voto favorable de los Dres. Celdeiro y Sirito y en disidencia de la Dra. Gómez. Creemos importante considerar los siguientes aspectos:

a) El Fisco debió haber tenido en cuenta la realidad de la operatoria comercial de la empresa, es decir que debió considerar la realidad cierta y concreta de las operaciones efectuadas, más allá del respaldo documental existente.

b) Sostiene el pronunciamiento que el organismo fiscal aplica erróneamente el procedimiento de determinación presuntiva, y que omite armonizar los elementos de prueba aportados por la recurrente como prueba irrefutable de sus dichos.

El Tribunal rescata la validez del análisis y el procedimiento aplicado por la empresa, no sólo en cuanto a la determinación del pasivo sino también a su valuación.

c) Reconoce que el acopiador se encuentra facultado para disponer de la venta de granos recibidos en depósito sin la autorización previa de los productores.

Es decir, que reciba un pago por la venta efectuada y -a su vez- genere una deuda con respecto a los productores que no ordenaron dicha venta.

Esta validación encuentra su basamento en la relación jurídica generada entre el productor y el acopiador al suscribir el certificado de depósito irregular (f-1116/A.)

Los argumentos expuestos en el pronunciamiento son de meridiana claridad. Debe destacarse el análisis de la realidad económica de la actividad de acopio de granos, que se ha privilegiado sobre cualquier otro aspecto a considerar.

(*) Especialista en Tributación (UBA). Socio de RCBM & Asociados.

(**) Contador público. Especialista en temas agropecuarios.

1) Teresa Gómez-Carlos Folco. Procedimiento Tributario. Editorial La Ley, 5º Edición, pág. 126.

Fuente: *Ámbito Financiero* – Suplemento Novedades Fiscales