Informe firma conjunta

Número: IF-2021-97588384-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 13 de Octubre de 2021

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 34.437-I (acumul. Nros. 37.347-I) caratulado “SOCIEDAD ANONIMA TALA VIEJO"

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 34.437-I (acumul. Nros. 37.347-I) caratulado “SOCIEDAD ANONIMA TALA VIEJO s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias”, conforme a lo dispuesto en el Acta Acuerdo del 16/03/2020, la Res. 2020-13-APN-TFN#MEC, prorrogada por las Res. 2020-17-APN-TFN#MEC y 2020-23-APN-TFN#MEC, lo establecido por el art. 12 de la Acordada de fecha 8/9/20 que obra como Anexo en la Res. 2020-44-APN-TFN#MEC y lo resuelto mediante el Acta Acuerdo Plenario de fecha 16/3/2021 que obra como Anexo en la Res. 2021-13-APN-TFN#MEC.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 89/108 Sociedad Anónima Tala Viejo interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 171/2010 (DV RRMR) y 172/2010 (DV RRMR), ambas de fecha 24 de noviembre de 2010 dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por las que se determinó el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales enero de 2004 a diciembre de 2006 y se estableció el saldo a favor y de libre disponibilidad según el primer y segundo párrafo del art. 24 de la ley del gravamen, y también se determinó el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2004 con más intereses resarcitorios y se dejó en suspenso la aplicación de sanción en conformidad con el art. 20 de la ley N° 24.769.

A fs. 433/439 apela la Resolución N° 219/2012 (DV RRMR) de fecha 18 de diciembre de 2012 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la que se aplicó una multa equivalente a dos tantos del Impuesto a las Ganancias omitido en el período fiscal 2004 en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Manifiesta que los actos recurridos se fundamentan en la impugnación de las facturas correspondientes a los proveedores Cooperativa de Trabajo Abra del Zenta, Guadalupe S.R.L., Cooperativa de Trabajo Integral, Zampla

Citrus S.R.L. y Agrícola Los Zainos S.A. al entender el ente fiscal que dichos proveedores revisten el carácter de apócrifos.

Plantea la nulidad debido a la falta de fundamentación de los cargos formulados, ya que no se detallaron las facturas cuestionadas al conferirse la vista en el procedimiento de determinación de oficio, lo que considera no puede verse subsanado por su posterior inclusión en las resoluciones ahora apeladas. Además se queja de que los montos de disminución de saldos en el Impuesto al Valor Agregado presentan diferencias entre el informado en la vista corrida y el expuesto en el acto recurrido en autos.

Hace saber que se dedica a la exportación de frutas, por lo que contrata personas para la cosecha y luego acondiciona y embala la mercadería en galpones de empaque tercerizados para después ser enviada al exterior.

Señala que todas las facturas fueron canceladas con giros sobre sus cuentas bancarias o a través de transferencias a las cuentas de sus clientes y que se practicaron las retenciones del Impuesto a las Ganancias, todo lo cual fue corroborado por el Fisco Nacional.

Resalta que la inspección consideró que existió una efectiva adquisición de bienes y servicios -frutas y mano de obra para la cosecha- ya que admitió la deducción de un costo presunto, pero se agravia de que distintos indicios llevaron a impugnar las facturas por apócrifas, cuando éstos se refieren a supuestos incumplimientos fiscales de los proveedores, lo que entiende no está a su cargo controlar.

Aduce que la falta de diligencia del Fisco no puede llevar a que se la responsabilice por tales incumplimientos que le son ajenos, cuando las operaciones fueron reales, se encuentran registradas y poseen respaldo documental.

Indica la situación que se presenta con relación a cada proveedor y expone las inconsistencias en que ha incurrido la inspección, y remarca que proveyó todos los elementos de prueba sobre la existencia de las operaciones que se documentan con las facturas impugnadas.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado advierte que se le adjudica una duplicación de factura del proveedor Agrícola Los Zainos S.A., lo cual niega y afirma que existe una sola factura, la N° 0001-00000353 del 29/07/05, que solo fue registrada en una oportunidad.

En lo que hace al Impuesto a las Ganancias reprueba el criterio seguido para arribar al costo presunto computado, al entender que debe realizarse en base al estado de resultados de la empresa, que no fue impugnado y no en base a estimaciones presuntas.

Sobre la multa aplicada, esgrime que desconoce cuáles son los datos inexactos que avalan la aplicación del inc. b) del art. 47 de la ley de procedimiento fiscal, lo que le impide ejercer adecuadamente su derecho de defensa, cuando además al tratarse de una determinación sobre base presunta en virtud de la doctrina emanada de la causa “Generoso Mazza y otros” no corresponde la aplicación de la sanción por defraudación. Concluye que no se encuentran acreditados los elementos que hacen a la figura aplicada, por lo que pide su revocación o en su caso, el reencuadre en los términos del art. 45 de la ley de rito fiscal.

Por último, ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y por los argumentos que desarrolla pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 119/138vta. y 466/479vta. el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Rechaza la nulidad invocada al sostener que la resolución que confirió vista reunía todos los requisitos establecidos por el art. 7° de la ley de Procedimiento Administrativo, aclara que por la misma se puso en su conocimiento los fundamentos del ajuste con detalle de los saldos de las declaraciones juradas rectificativas proyectadas y se le dio acceso a todas las actuaciones. Indica que pudo conocer la causa y motivación de los ajustes sin que su discrepancia afecte la validez de lo actuado al no existir irregularidades que justifiquen una declaración de nulidad.

Afirma que la recurrente expone argumentos que ya han recibido respuesta en las resoluciones atacadas y que la materialidad de los hechos fue acreditada con los elementos obrantes en los antecedentes administrativos sin que haya aportado pruebas que brinden veracidad a sus planteos.

Desarrolla los motivos por los cuales los proveedores fueron considerados apócrifos y responde los agravios esgrimidos al respecto, y resalta que las tareas de la fiscalización comprendieron un cúmulo de tareas que excedió la no localización de los proveedores impugnados ya que se demostró la existencia de una serie de indicios comprobados, graves y precisos que oponen reparos a la validez de las facturas y a la existencia de las operaciones.

Pide que se confirmen los intereses resarcitorios reclamados al no esgrimir la recurrente agravio alguno al respecto y haber sido calculados en conformidad con el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

En cuanto a la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias, considera que la intención de defraudar surge de la utilización de proveedores apócrifos para computar gastos y realizar deducciones improcedentes y en consecuencia no tributar el impuesto en la forma debida.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y en virtud de los argumentos desarrollados y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que mediante sentencia dictada a fs. 490/492vta. se rechazó la excepción de prescripción planteada por la recurrente, con costas y se dispuso acumular la causa N° 37.347-I a la N° 34.437-I.

A fs. 516 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y a fs. 524/527 luce el alegato presentado por el Fisco Nacional, sin que haya hecho uso de tal derecho la recurrente. A fs. 529, por IF-2021-90559021-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que cabe en primer término, referirse al pedido de nulidad esgrimido con fundamento en que las resoluciones apeladas no reúnen los requisitos que hacen a la validez de los actos administrativos, mientras que también refiere a ciertas irregularidades que ostentan las resoluciones de vista cursadas.

Que tal planteo debe ser desestimado en razón de que los actos recurridos han sido emitidos en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado, sin que se haya afectado el derecho de defensa, ya que tanto al conferirse vista como al emitirse las determinaciones de oficio se puso en conocimiento de la aquí recurrente cuales eran los cargos imputados.

Que no puede pasarse por alto que los motivos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con las cuestiones de fondo aquí debatidas. Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que se debe establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que la recurrente se encuentra inscripta en la actividad de venta al por mayor y empaque de frutas, legumbres y hortalizas frescas.

Que conforme surge de los antecedentes de la causa la fiscalización se inició en razón de la información suministrada por el Departamento de Fiscalización Aduanera, Dirección de Control de la Dirección General de Aduanas sobre las exportaciones de frutas realizadas en diciembre de 2003 a junio de 2005 por un monto elevado, al desconocerse el origen de los fondos que permitieron su financiamiento.

Que la inspección actuante requirió aporte de documentación a la recurrente y también procedió a circularizar a una muestra significativa de sus proveedores, y en base a dichas tareas se advirtieron distintas inconsistencias con relación a los proveedores, entre las que cabe mencionar las siguientes:

-Cooperativa Abra del Zenta Ltda: mayor relevancia de operaciones con este proveedor, las circularizaciones cursadas a su domicilio fiscal en la Ciudad de Buenos Aires y a sus puntos de venta en la Pcia. de Buenos Aires y Salta fueron devueltas, al concurrir personal al domicilio fiscal la persona que los atendió manifestó desconocer a la firma, no estaba inscripta en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, ni como empleador, no pidió exclusión en el Impuestos a las Ganancias ni presenta declaraciones juradas, mientras que las presentadas en el Impuesto al Valor Agregado no consignaban importe alguno. Los pagos se hicieron mediante transferencias bancarias, se observó que algunos cheques fueron cobrados por un apoderado en la localidad de Pilar, Pcia. de Buenos Aires cuando la cuenta bancaria era de la localidad de Oran, Pcia. de Salta, mientras que los recibos carecen de información sobre la operación cancelada.

-Guadalupe S.R.L.: en su domicilio fiscal se corroboró que se desarrollaba la actividad de aserradero y cepillado de madera, de las bases de datos del organismo surgió que presentó declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado sin consignar importe alguno y que no presentó declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias y no se ubicó información sobre sus cuentas bancarias, por lo que se lo consideró un proveedor observado.

-Cooperativa de Trabajo Integral Ltda: menor relevancia de operaciones, posee el mismo domicilio fiscal que la Cooperativa Abra del Zenta Ltda., no registra personal en relación de dependencia ni pagos de impuestos.

-Zampla Citrus S.R.L.: la firma reconoció haber operado con la recurrente pero se constató que no poseía capacidad económica, comercial ni financiera para justificar las operaciones facturadas debido a que carecía de bienes para el desarrollo de la actividad, no tenía empleados en relación de dependencia ni podía justificar la existencia de contratistas de mano de obra, tampoco tenía comprobantes de gastos y no se corresponden las supuestas operaciones de ventas y servicios con movimientos en cuentas bancarias a su nombre.

Que además en el caso del proveedor Agrícola Los Zainos S.A. se detectó que el comprobante N° 0001-00000353 se computó dos veces como gasto.

Que con los elementos colectados se concluyó que correspondía la impugnación del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado y de los gastos en el Impuesto a las Ganancias originados en las operaciones de compra a los proveedores observados.

VI.- Que ello así cabe considerar los agravios planteados con relación a las determinaciones de oficio practicadas, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa y las probanzas producidas ante este Tribunal.

Que la recurrente alega en su defensa que las facturas que instrumentan las operaciones cumplen con la normativa vigente, poseen el CAI autorizado y fueron emitidas por sujetos inscriptos, además considera que no se le pueden atribuir incumplimientos en que hayan incurrido los proveedores con los que contrató, a lo que además agrega que lleva sus registros contables en legal forma y que las operaciones se encuentran debidamente documentadas.

Que durante la instancia de inspección aportó documentación referida a las operaciones cuestionadas, mientras que en autos se hizo lugar a la prueba informativa, de cuyas contestaciones de oficio no se puede extraer la convicción sobre la efectiva realización de las mismas, aspecto cuestionado en autos, en razón de que se oficia a distintas entidades del rubro para que informen si los proveedores se encuentran entre sus asociados, lo que claramente no es un dato que permita corroborar que la recurrente contrató comercialmente con los mismos, incluso en varios de los casos la respuesta resulta ser negativa.

Que por otro lado, a fs. 337/351vta. se agrega el informe pericial contable el que versa sobre los aspectos formales que invoca en su escrito recursivo al comprender puntos periciales sobre el registro de las operaciones, el listado de facturas impugnadas, el análisis de los remitos puestos a disposición, el registro sobre el transporte y flete de la mercadería, mientras que en cuanto a los pagos no se añaden elementos diferentes a los ya constatados por el personal fiscalizador.

Que ello así, no sólo es necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material referido a la existencia de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que en lo hace al punto pericial sobre la falta de inclusión de los proveedores en la Base Apoc al tiempo de las operaciones, cabe precisar que la circunstancia de que un proveedor no se encuentre incluido en dicha base de datos no implica que posea capacidad operativa para operar debido a que la sola inclusión no constituye por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregan las restantes constataciones efectuadas, las que deben ser rebatidas.

VII.- Que como ya se dijo, los argumentos de la recurrente apuntan a aspectos formales, al hacer referencia únicamente a las facturas y su registro contable, a los recibos aportados y a los comprobantes que verifican la validez de los comprobantes, extremos que por sí solos no logran demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en dicha facturación, al no acreditar que las adquisiciones de bienes -frutas- hayan sido reales y efectuadas a los proveedores cuestionados en autos.

Que de las tareas investigativas desarrolladas por la inspección ha quedado demostrado que los sujetos proveedores no tenían la capacidad operativa para desarrollar las operaciones supuestamente facturadas, al carecer de personal en relación de dependencia, bienes registrables, cuentas bancarias para recepcionar los pagos, depósitos o establecimientos de empaque al constatarse que los domicilios no corresponden al desarrollo de la actividad, sin que la recurrente haya logrado contradecir la postura fiscal.

Que ello así, la actividad probatoria desplegada no resulta suficiente para acreditar la existencia de las operaciones de compra con los proveedores, ya que si bien la recurrente intenta acercar constancias, éstas no sustentan la materialidad de las transacciones, lo que evidencia la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal.

Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o

responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que al no obrar en autos constancias que permitan tener por acreditada la veracidad del vínculo con las firmas proveedoras en orden a permitir la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias y el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, se debe confirmar el ajuste practicado en ambos tributos.

VIII.- Que resta referirse a dos agravios alegados por la recurrente, el primero de ellos referido a la detección de una factura correspondiente al proveedor Agrícola Los Zainos S.A., la que según el ente fiscal fue registrada dentro de los subsidiarios de compras en forma duplicada como gasto, lo que la empresa se limita a negar sin incluir ningún punto en la pericia contable al respecto, ni lograr demostrar que ello no ocurrió por otros medios.

Que en el Impuesto a las Ganancias se queja del costo presunto computado pero sin embargo, más allá de sus argumentaciones tampoco demuestra un actuar arbitrario del organismo fiscal para arribar a su cálculo, por lo que cabe concluir que resulta acertado el costo presunto contemplado para la actividad.

IX.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados, cabe señalar que han sido liquidados conforme con lo dispuesto en el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, por lo que corresponde disponer la confirmación de los mismos.

X.- Que en el Impuesto a las Ganancias se aplicó una multa equivalente a dos tantos del omitido en el período fiscal 2004 en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que el recurrente invoca la doctrina emanada de la causa“Mazza Generoso y Mazza Alberto” del 06/04/1989 (Fallos 312:447), en la que la Corte Suprema de Justicia sostuvo que las presunciones otorgadas por la ley para determinar la obligación tributaria, no resultaban aptas para presumir una conducta fraudulenta del contribuyente, criterio que ha sido mantenido en las sentencias dictadas en las causas "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello (TFN 10.582-I) c/DGI" - 31/3/1999, y "Montenegro Hermanos Sociedad Anónima c/Dirección General Impositiva" - 24/8/2000.

Que en autos el ente fiscal para determinar los tributos tuvo en consideración la documentación aportada por la recurrente, la información obtenida de las circularizaciones y la obrante en sus bases de datos.

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo a la recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos VI, VII y VIII, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta en dicha figura

infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas, sin que existan elementos que justifiquen el reencuadre de su conducta.

XII.- Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparte en lo sustancial los argumentos expuestos por el Dr. Martín para rechazar el planteo de nulidad articulado, no correspondiendo la imposición de las costas a la actora solicitada por el Fisco Nacional (vide fs. 126), en virtud de que tal defensa fue interpuesta como otro agravio más de la defensa de fondo, sin que se le otorgara el carácter de previo y especial pronunciamiento.

II.- Que en lo sustancial adhiero a lo expresado el Vocal instructor, en tanto resuelve confirmar las determinaciones practicadas por la impugnación de la operatoria con los supuestos proveedores Cooperativa de Trabajo Abra del Zenta, Guadalupe S.R.L, Cooperativa de Trabajo Integral y Zampla Citrus S.R.L así como también respecto al ajuste por cómputo duplicado de un gasto consignado en un comprobante emitido por Agrícola Zainos S.A.

Ello así, considero conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

Que tal como lo señala el Fisco en su alegato, tanto la prueba informativa como la pericial contable producida (vg. vide fs. 160/168 y 259/345) se limitan a aspectos formales de los proveedores, sin demostrar la materialidad de las operaciones aquí cuestionadas.

Asimismo, se presentaron irregularidades en forma reiterada respecto de los proveedores investigados, esto es la falta de capacidad material y física para el desarrollo de la actividad facturada a la recurrente e inconsistencias en materia de obligaciones tributarias y previsionales, radicación de idénticos domicilios, lo que –evidentemente- escapa de la mera existencia de incumplimientos formales de terceros (cfr. Sala I de la Alzada, in re “Las Tres Mulitas, sentencia del 9 de diciembre de 2015).

En consecuencia, ante las fundadas observaciones efectuadas por el organismo, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal; además de aportar prueba conducente para rebatir las conclusiones a las que arriba la demandada (cfr. Sala III de la CNACAF in re “Agroindustrias Quilmes SA (TF 28408-I) c/DGI”, sentencia del 09/04/2013).

Que este Tribunal tiene dicho que "no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación...” (cfr. Forestal Futaleufú S.A. sentencia del 21/05/1993), y el hecho de que los comprobantes en apariencia y/o extrínsecamente parecieran correctas, no implica que las operaciones que ellas reflejan hayan sido efectivamente realizadas (cfr. CNACAF, Sala IV, sentencia del 18/2/2014, “CBC Asociados SRL”).

En esta línea si bien no es responsabilidad del contribuyente determinar si la documentación que le aporta el proveedor es o no apócrifa, no obstante ello tiene a su cargo el deber de acreditar que las facturas aportadas responden a operaciones efectivamente realizadas, lo cual no se ha cumplido en cuanto a estos proveedores atento las inconsistencias señaladas (cfr. CNCAF, Sala V in re “Barrere y Asociados Sociedad de Hecho”, sentencia del 24/06/2005).

Que el Cimero Tribunal se ha expresado in re "Ferretti, Félix Eduardo" (sentencia del 10 de marzo de 2015)

respecto a la procedencia del cómputo del crédito fiscal "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó".

Que conforme lo expuesto, la actora no ha logrado acreditar que sus presuntos proveedores hayan sido efectivamente quienes efectuaron las operaciones de venta que aquella le adjudicó, por lo que cabe concluir que los agravios expuestos en el recurso, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional (cfr. doctrina del fallo de la CSJN, “Feretti, Félix Eduardo” ya citado y criterio de esta juzgadora in re “Cagnoli S.A. s/recurso de apelación”, Sala “C”, sentencia del 23 de noviembre de 2015, en la cual la suscripta intervino como Vocal Subrogante de la Vocalía de la 8va Nominación, confirmado por la Sala IV de la Alzada el 24 de noviembre de 2016).

Que atento no se demostró la materialidad de las operaciones cuestionadas, las erogaciones que se pretenden hacer valer y se atribuyen a operaciones comerciales, no pueden considerarse necesarias para obtener, mantener y conservar rentas gravadas y con ello deducirlas en el Impuesto a las Ganancias; tampoco resultando suficientes los agravios de la recurrente para desvirtuar el cálculo efectuado por el ente recaudador para estimar un costo en dicho gravamen.

En conclusión, debo señalar que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre operaciones cuya veracidad se encuentra ciertamente dubitada por las inconsistencias e irregularidades reseñadas, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con un crédito fiscal o gasto computado que se presenta justificado en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente acreditada (criterio de esta juzgadora in re “Numen Insight S.A. s/recurso de apelación”, sentencia del 10 de agosto de 2017, entre otros).

Como consecuencia de lo expresado, corresponde confirmar los ajustes realizados en IVA y el Impuesto a las Ganancias en los actos determinativos apelados.

III.- Que corresponde referirse la liquidación de intereses resarcitorios.

Que cabe señalar que, de conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, “la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más las defensas expuestas en este caso (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda

circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En tal sentido, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. “Arcana Orazio” del 03/07/84 y “Marthay, Jorge” del 06/06/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Ello así, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

IV.- Que resta referirse a la multa aplicada por la Resolución N° 219/2012 en los términos de los arts. 46 y 47 inciso b), atribuyendo la evasión del Impuesto a las Ganancias período fiscal 2004.

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”); destacándose que en caso concreto, se invocó el art. art. 47 inc. b) de la ley 11.683, el cual presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Asimismo y en virtud de otro de los agravios expuestos por la actora en su recurso contra la inaplicabilidad de multas en base a presunciones, cabe señalar que el Fisco tuvo en consideración los datos brindados por la propia recurrente sobre la supuesta operatoria celebrada con los proveedores cuestionados y luego, a través de las atribuciones conferidas por los arts. 33 y 35 de la ley de rito, colectó la información necesaria de dichas empresas para sustentar la evaluación de la situación de la recurrente en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, no advirtiéndose irregularidad o arbitrariedad alguna en tal labor, ni sustentándose el ajuste sobre presunciones que impliquen aplicar la jurisprudencia invocada en el recurso.

En esta línea, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa “Italiano, Antonio Alberto”, con fecha 12/02/2008, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que “En el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314... En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Asimismo, en dicho precedente se expuso (voto del Dr. Morán) que “En lo que respecta a la causa "Montenegro", si bien al momento de acaecer el hecho imponible ya habían sido reincorporadas al texto de la ley 11683 las presunciones del citado artículo (conf. art. 19, L. 23314 - ADLA XLVI-B-1124-), no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto. Siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible. La fuerza vinculante de una presunción queda siempre al buen juicio del órgano que se encuentra en situación de aplicarla; de modo que podría optar por hacerlo siempre que entienda preservados los derechos fundamentales involucrados en el proceso” , para luego agregar que “...ello no puede interpretarse como una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado artículo 47, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación. Que, en un sentido acorde, esta Sala tiene dicho que la intención defraudatoria -indemostrable en cuanto estado psicológico condicionante de la voluntad del sujeto- "sólo puede evidenciarse mediante datos objetivos o manifestaciones externas que la pongan de manifiesto, que resultan ser aquellas a las que la ley atribuye ese significado..." ["Las Pirguas SRL (TF 24.592-I) c/DGI" – 31/8/2007]”. En igual sentido la Sala IV de la Alzada in re "Yuviet SA c/Dirección Gral. Impositiva" – 9/6/2005

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

En este caso concreto y en contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que la recurrente ha realizado maniobras tendientes a engañar y falsear la realidad de los hechos, esto es el cómputo impositivo de operaciones inexistentes, lo cual de no mediar actividad fiscalizadora no hubieran sido descubiertas, no existiendo prueba en contrario de la cual pueda inferirse que haya existido error excusable.

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a la sanción o reducción de graduación, corresponde su confirmación.

V.- Por lo expuesto corresponde, confirmar tanto los actos determinativos apelados en autos como resolución que impone sanción por el Impuesto a las Ganancias período 2004.

La Dra. O´ Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

Que del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 1.212 (pesos mil doscientos doce) por la representación procesal y de $ 3.032 (pesos tres mil treinta y dos) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta lo resuelto mediante sentencia dictada a fs. 490/492vta., en conformidad con las pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432.

3) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 44.325 (pesos cuarenta y cuatro mil trescientos veinticinco) por la representación procesal y de $ 110.813 (pesos ciento diez mil ochocientos trece) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las dos primeras etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432.

4) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 34.830 (pesos treinta y cuatro mil ochocientos treinta), equivalente a 6,98 (seis con 98/100) UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 87.074 (pesos ochenta y siete mil setenta y cuatro), equivalente a 17,46 (diecisiete con 46/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 12/21 (13/07/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

5) Regular los honorarios del contador Rafael De Luca por la labor desarrollada como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, en la suma de $ 24.808 (pesos veinticuatro mil ochocientos ocho), la que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines las pautas dispuestas por el Decreto ley N° 16.638/57.

6) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.13 14:11:21 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.13 16:31:22 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.13 16:40:51 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.10.13 16:40:52 -03:00