República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-135588714-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 16 de Diciembre de 2022

Referencia: Calimboy S.A. Sentencia. 2da. Nominación

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, 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° 31.026-I, y sus acumulados Nros. 31.042-I, 31.043-I, 33.416-I y 34.674-I caratulados “ ***CALIMBOY S.A. s/Apelación”.***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 57/80, 1112/1133, 2196/2215, 3221/3229 y 3290/3298 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones suscriptas por la Jefe de la División Resoluciones de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la AFIP-DGI, de fechas 7 de diciembre de 2007, 26 de octubre de 2009 y 23 de febrero de 2011. Por las primeras de ellas se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto las ganancias por el período fiscal 2003, con más los intereses resarcitorios y se aplica a la contribuyente una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

Asimismo, a través de las Resolución N° 87/07, se determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente en el impuesto al valor agregado relativo a los períodos fiscales 07/02 a 06/03, con más los intereses resarcitorios y se aplica a la contribuyente una multa en los términos de los artículos 45 de la ley 11.683.

Por otro lado, mediante la Resolución N° 89/07 se determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente en el impuesto a la ganancia mínima presunta relativo al período fiscal 2003, con más los intereses resarcitorios y se aplica a la contribuyente una multa en los términos de los artículos 45 de la ley 11.683.

Finalmente, a través de la Resoluciones N° 71/09 y 01/11 se determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente en el impuesto a las ganancias relativo a los períodos fiscales 2004 y 2008, con más los intereses resarcitorios y se aplica a la contribuyente una multa en los términos de los artículos 45 de la ley 11.683 en relación con el período fiscal 2004.

En primer lugar plantea la nulidad de las resoluciones apeladas, que son consecuencia de la utilización del procedimiento presuntivo previsto en el inciso c) del artículo 18 de la ley 11.683. Enfatiza que en ese procedimiento determinativo no existió absolutamente ninguna comprobación de diferencias físicas de inventarios, punto de partida que exige tanto la ley como su reglamentación.

Destaca que si la intención del ente fiscal fue aplicar dicha presunción debió practicar un relevamiento -es decir- contar, medir y pesar o en su caso utilizar otro método distinto al exigido en dicho inciso, no pudiendo el ente fiscal legitimar un ajuste sobre la base de la presunción allí establecida sin una toma real de inventario.

Dice que la fiscalización realiza una descripción de los antecedentes que dieron lugar a las resoluciones apeladas y de la actividad desarrollada por la empresa.

Señala que el ajuste por diferencias físicas de inventario reposa en considerar que la cantidad de arroz en cáscara que Calimboy S.A. insumió realmente en su producción fue superior al que dice haber utilizado y por ende las ventas fueron muy superiores a las declaradas. Estas diferencias habían sido comprobadas por la inspección y tendrían sustento en el informe técnico emitido por la ingeniera agrónoma Sandra Panosetti quien trató de reconstruir el movimiento de las existencias de tales productos al inicio del período fiscal 2003.

Explica que es razonable que en un proceso productivo los insumos que no fueron vendidos ni figuran en la existencia final pueden suponerse utilizados para la producción, siendo hasta ese punto correcto el criterio del informe técnico elaborado durante la fiscalización pero, entiende, la profesional se equivoca cuando señala que en la documentación de ingreso se computaron existencias que estaban antes en poder de la firma y por lo tanto implicaban el stock inicial, con lo cual las sumaba dos veces.

Sobre este punto, y particularmente con relación a las existencias iniciales de arroz cáscara, señala que dentro de los 41.710.596 kgs que la inspección considera como ingresados durante el ejercicio 2002 – 2003 se han computado 17.293.674 kgs que en realidad ya se encontraban dentro de los 55.443.526 kgs que formaban parte de las existencias finales del período anterior, correspondiendo las mismas a cantidades de arroz cáscara recibidos de aquellos productores a los que se les había entregado diversos insumos para producir dicho producto.

El pago de aquellos insumos –dice- ya se encontraba materialmente efectivizado mediante las entregas que de arroces en cáscara los mismos productores tenían entregado a la empresa.

Explica el criterio que utilizó para cuantificar la cantidad de arroz cáscara que al 30/06/02 había recibido en canje de parte de los productores: a) analizó que operaciones de canje no se habían concretado al cierre del ejercicio fiscal 2002, que insumos había entregado hasta esa fecha a cada productor en el marco de las operaciones y que cantidad de arroz cáscara equivalía el precio de dichos insumos y b) registró ese monto dentro de la existencia final de arroz cáscara que figuraba al 30/06/02. Ello fue así porque al 30/06/02 no había facturado los insumos entregados a productores ni tampoco había liquidado los tonelajes de arroz cáscara que hasta ese momento había recibido en canje de tales insumos, consignando entonces en su activo la totalidad de los insumos no como “pendientes de facturación” o como “existencia de arroz de terceros” sino que tradujo los valores de dichos insumos como si fueran propios, pues, en realidad el producto ya lo había recibido al 30/06/02.

Afirma que la demora en documentar los canjes emitiendo las liquidaciones y facturando los insumos provistos estaba provocada por la inevitable necesidad de calzar los valores de arroz cascara recibido con los valores de los insumos provistos por los productores, pero que no podía concretarse mientras no se “cerraran” las

negociaciones entabladas entre Calimboy y los productores, situación ésta que no tuvo en cuenta la inspección y que la habría llevado a cálculos erróneos.

Esta situación fue probada mediante el Anexo II acompañado al momento de contestar la vista en donde figura individualizado por cada productor vinculándose las liquidaciones de arroz cáscara (F.116) y las facturas por insumos, emitidas durante el período 2003 con los remitos por la entrega de los insumos, los tickets romaneo que acreditan el ingreso del arroz cáscara a la firma y los certificados de depósito intransferible, todos ellos fechados durante el período fiscal 2002.

Con respecto al ingreso de arroz propio de la campaña 2001/2002 explica que esa cosecha se encontraba totalmente concluida a la fecha del cierre del ejercicio 2002.

Luego de explicar el ciclo productivo del arroz señala que la afirmación del Fisco que entre el 01/07/02 y el 17/02/03 ingresó efectivamente a la encartada la cantidad de 4.297.053 de arroz de propia producción, implica su desconocimiento.

Señala que en el detalle realizado por la fiscalización respecto de los 4.297.053 de arroz de propia producción, se omite toda identificación de los comprobantes de respaldo pero sí su atribución mayoritaria a los meses de enero y febrero de 2003, resultando imposible que arroz terminado de cosechar al finalizar el mes de abril de 2003, haya ingresado con tanta demora.

En otro orden de ideas, la recurrente se agravia del porcentaje de mermas por factor que sufre la mercadería aplicado por el juez administrativo en las resoluciones apeladas. Sobre el particular, explica que al contestar la vista en sede administrativa, acompañó un cuadro a través del cual se calculó matemáticamente el factor de calidad del arroz liquidado en el ejercicio fiscal 2003 de acuerdo a los análisis respectivos y se detallaron analíticamente las liquidaciones con los tonelajes corregidos por dicho motivo, surgiendo de dicho estudio que la rebaja por factor calidad de las compras a terceros asciende a 3,94%, proporción que se aplica tanto a los arroces ingresados con liquidaciones, así como también a los facturados a la empresa.

Destaca que casi la totalidad del arroz propio producido por Calimboy S.A. proviene de cultivos en campos del norte de la provincia de Corrientes, zona de marcada dificultad con los granos enteros debido –principalmente- a las altas temperaturas del verano, que afecta a los factores de calidad, los que promedian en esa zona entre 80 y 86%.

En consecuencia –agrega- la empresa encaró en dicha zona la construcción de una de las plantas más grandes del país, siendo una de las principales cualidades de ese proceso el soldado de los granos quebrados dentro de la cáscara y antes de su industrialización.

Por ello, en la campaña 2002/2003 el factor de calidad promedio del arroz de propia producción fue del 81,83%, con un rendimiento de granos enteros de sólo el 48%, situación que determinó una rebaja para los kilajes ingresados que fueron ignorados por la inspección.

Agrega que la inspección también se habría olvidado de deducir del arroz cáscara de producción propia, los tonelajes entregados en concepto de arrendamiento, no obstante haberlos relevados.

Explica que se trata de los 2.028.281 kgs de arroz con cáscara que la firma IMPSE recibió en pago de arrendamientos a cargo de Calimboy S.A., facturas detalladas en el Anexo IV acompañado al momento de contestar la vista.

Puntualiza que es erróneo el criterio fiscal que entiende que la cantidad de arroz mencionada anteriormente debió ser ingresada como compras para poder ser deducidos, toda vez que se trató de un pago en especie mediante la entrega real de arroz en compensación por los arriendos a favor de IMPSE.

Sostiene que la fiscalización debió deducir la cantidad de arroz cáscara que se utilizó como semilla para siembra propia de la campaña 2002/2003, habiendo acompañado al momento de contestar la vista el "Anexo V" en el que se detallaron fechas, comprobantes, destino y variedades de arroz en cáscara que se utilizaron a tal efecto.

Enfatiza que la AFIP-DGI habría omitido computar dos facturas de venta de arroz cáscara, Nros. 0001-00000875 y 0001-00000878 por un total de 308.790 kgs.

En otro orden de ideas, señala que la inspección calculó las mermas por volatilidad y nivel de humedad tomando en cuenta ciertos estándares que estaban muy desactualizados para la época. Sobre la merma por volatilidad señala que estaba establecida en cada movimiento en un 0.25% pasando –en el período en cuestión- al 0.5. En cuanto a la merma por humedad, la fiscalización computó un máximo de humedad del 14% para mantenerse en condiciones normales de ensilaje previo a la entrada en molino.

Explica que el romaneo se confecciona cuando el arroz está húmedo, pues en esas condiciones ingresa a la planta, lo que demostraría la equivocación en la que incurre el juez administrativo al considerar que en los kilos secos de dicho romaneo ya fue contemplada la deducción por mermas por humedad y volatilidad.

Destaca que desde hace más de 30 años, el nivel de humedad admitido se redujo de 14% a 13% debido a que el mercado solicitaba arroz del tipo "largo Fino" en lugar del "mediano carolina" que era el demandado en forma predominante.

Puntualiza que en la práctica actual, incluido el período en cuestión, el nivel admisible oscila entre el 12% y 12,8% de humedad promedio, ya que cualquier exceso con respecto a ese rango podría perjudicar a los dispositivos conocidos como mesas separadoras de peso específico.

Aclara que los granos difieren de tamaño según su ubicación en la panoja donde se generaron, razón por la cual la solución industrial consistió en reducir la humedad admitida para mejorar el resbalamiento del arroz en los pisos alveolados de las mesas separadoras de peso específico.

Explica que la comercialización de arroz no se encuentra regulado, lo que autoriza a los molinos a pactar libremente con sus clientes la rebaja por humedad y, sólo recurren a alguna entidad en caso de divergencia. Por ello, entiende que la merma por humedad computada por la inspección debe rectificarse en no menos de 1,5%.

Discrepa con el criterio fiscal que pretende justificar la labor de la inspección que entiende que la merma de producción proviene de la rotura de los granos sometidos al proceso de industrialización.

Sobre este punto afirma que es frecuente que en los contratos de fazón se acepte entre un 2% a un 3% de cobertura por rotura de granos enteros, situación que proviene de los problemas mecánicos desde la tolva de descarga, los "sinfín de carga a noria, de descarga en silo pulmón", además de otros procesos.

Por otro lado, cuestiona el método presuntivo utilizado pues en primer término se presumió la existencia de diferencias patrimoniales por no estar documentado fehacientemente el movimiento de las

mercaderías en sus inventarios y luego se construyó una segunda presunción relativa a la existencia de ganancias, procedimiento que es contrario al ordenamiento jurídico.

Afirma que la inspección no detectó ni una sola operación que hubiera sido omitida u ocultada, nada que pudiera ser considerado como “ventas omitidas”, como “ocultación de pasivos o cualquiera otra maniobra fue siquiera mencionada por la inspección.

Explica que, a todo lo anterior, se agrega la devaluación del peso que provocó importantes aumentos en el precio de los productos importados, que también se trasladaron al resto de la economía.

Añade que, entre los productos importados se encontraban, precisamente, los insumos que antes de la devaluación le había entregado a los productores de arroz en el marco de las operaciones de canje que había pactado con ellos y afirma que, los productores también pretendían que la empresa reconociera por el arroz entregado en canje un precio superior al convenido por la sociedad, motivado por el aumento de valor que habría sufrido también el arróz cáscara.

Señala que los productores, pretendían que se les reconociera mayor valor según la equivalencia resultante de la cotización del dólar, lo que dificultaba aún mas las negociaciones, con las consiguientes demoras y del otro lado estaba la empresa, que exigía a los productores el reconocimiento del aumento del precio de los insumos que había entregado con anterioridad a la devaluación, que le debían ser pagados con posterioridad a la misma con la producción del arroz cáscara.

Alega que la fiscalización obtuvo las supuestas diferencias luego de considerar equivocadamente que la cantidad de arroz cáscara que la empresa insumió realmente en su producción fue superior al que dice haber utilizado, y que, por ende las ventas fueron supuestamente muy superiores a las declaradas por la empresa.

Sostiene que, con la documentación acompañada se demuestra pormenorizadamente que todas y cada una de las cantidades de arroz cáscara que la inspección consideró ingresadas durante el ejercicio cerrado al 30/06/2003, en realidad ya figuraban en la existencia inicial de CALIMBOY.

En cuanto a la aplicación del porcentaje de mermas por factor, expone que el Juez Administrativo trata de justificar los errores cometidos por la inspección que no determinó correctamente los porcentajes de las mermas por factor que sufre la mercadería , argumentando la falta de respaldo documental, lo cual, según dice, no es cierto, pues la empresa destacó con absoluta claridad al contestar la vista, que la inspección había cometido errores en el cálculo de las mermas por factor que afectó tanto a arroces de terceros, como en los de propia producción.

Expone luego sus agravios con respecto al segundo de los ajustes efectuados, que reposa en la aplicación de la disposición que prevé la aplicación de intereses presuntos por disposición de fondos a favor de terceros. Señala que ya ajustó el resultado contable incrementando la ganancia impositiva del ejercicio fiscal 2002 en la suma de $ 37.188,88 en concepto de intereses presuntos, incluyéndolo como Ajuste positivo a Columna II, aplicando la tasa de interés correspondiente sobre las sumas anticipadas a los directores que excedieron los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio fiscal 2002, según lo dispuesto en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias y el art. 103 de su reglamentación.

No obstante, cuestiona que la administración no indagó las razones por las que respondían los adelantos a los directores durante los ejercicios anteriores, en la medida en que superaron los importes fijados por las asambleas de cada ejercicio.

Rotula como arbitrario el accionar fiscal pues los saldos deudores iniciales del período 2003 que utilizó para calcular el monto de supuestos intereses presuntos no son coincidentes con los que surgen de los mayores contables que le fueron aportados sino muy superiores, sin explicar su origen. Agrega que se habría obtenido el mismo resultado que el computado en su declaración jurada si en su análisis se hubieran tenido en cuenta los montos que surgen de la contabilidad al inicio del ejercicio 2003.

Por último, afirma que no quedó acreditada la existencia de las tres condiciones que deben verificarse para que se aplique la normativa referida, esto es: a) que la disposición de fondos es a favor de quien no es tercero para la ley de la materia; b) que sea un acto de gestión empresarial; y c) que sea en interés de la empresa.

En otro orden de ideas y en relación al ajuste por diferencia de cambio, señala que se trata de dos ajustes relacionados entre sí. El primero se vincula con la aplicación de la ley 25.561 que obliga a ajustar la base imponible del período fiscal 2003 y el otro, obedece a que la administración cuestiona el monto deducible en el ejercicio.

Plantea la inconstitucionalidad de lo dispuesto en la Ley 25.561 y el Decreto 2568/2002, por considerar que a través de la citada normativa se le imponía a los contribuyentes del Impuesto a las ganancias una ficción que distorsionaba el balance fiscal para mejorar la recaudación, agravando las consecuencias de la política cambiara del Estado que ya había perjudicado a los contribuyentes en forma directa.

Explica la mecánica establecida por la ley 25.561 sobre el cómputo de diferencias de cambio negativas que se originaron por el nuevo régimen cambiario. Señala que la impugnación del juez administrativo no se dirigió a las diferencias de cambio que tenía derecho a realizar sino que cuestionó el modo en que se calculó y el momento en que se dedujo el 20%.

Del análisis del cuadro tenido en cuenta por la administración concluye que se forzó un ajuste indebido al proponer la modificación de la declaración jurada del período fiscal 2003, pues si se hubiera incluido el período fiscal 2002 el ajuste hubiera originado una ganancia que disminuiría el quebranto acumulado y no el impuesto.

Se agravia de la actitud de Fisco que califica de excesivo rigor fiscal toda vez que computó una deducción en el período fiscal 2003 que tuvo por objeto subsanar el supuesto “error” en el que incurrió en el período 2002. Por ello entiende que este Tribunal debe reparar ese criterio en aras de un principio superior de justicia.

En cuanto al ajuste correspondiente al impuesto a la ganancia mínima presunta, señala que, recién cuando se le notificaron a la empresa, de los ajustes practicados en relación al impuesto a las ganancias del período fiscal 2003, aparece por primera vez el ajuste referido al impuesto referido, razón por la cual entiende que debería declararse la nulidad del procedimiento.

Advierte que la Afip notificó de la resolución que determinó el impuesto a la ganancia mínima presunta por el período 2003 sin abrir la causa a prueba.

Aduce que el organismo fiscal consideró que el activo computable de la empresa al 30/06/2003 debía incrementarse en el monto de la supuesta diferencia física de inventarios que en la realidad no existía, pero que además ni siquiera había sido objeto de relevamiento directo que habilitaba la aplicación de la presunción mal aplicada.

Respecto del procedimiento utilizado para arribar al ajuste, sostiene que el organismo fiscal no se basó en la presunción legal del inciso c) del tercer párrafo del art. 18 de la ley 11.683 y que tampoco reúne las condiciones exigidas por la legislación procedimental común para clasificar entre las presunciones hominis o lógicas a las que se refieren el primero y el último de los párrafos de este artículo.

Sostiene que el incremento patrimonial derivado de las diferencias de inventario debe estar indubitablemente probado, para que a través de él pueda presumirse la existencia de un activo computable.

En cuanto a las determinaciones correspondientes al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 y 2008 expresa que, los ajustes efectuados por el organismo fiscal tienen como única causa su anterior impugnación del quebranto proveniente del período fiscal 2003. Debido a ello, opone la excepción de "litispendencia" como causal de nulidad sustancial de las resoluciones determinativas.

Advierte que no corresponde exigirle a la empresa el ingreso de la diferencia resultante de un ajuste en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 y 2008, cuya validez depende de una controversia que todavía no ha concluido, hecho por lo demás expresamente reconocido por el propio Juez Administrativo. Entiende que las resoluciones se encuentran viciadas, atento a que toman como parte de los hechos una situación que no puede ser imputada a la empresa, dado el efecto suspensivo que tiene el recurso de apelación que está tramitando ante el Tribunal Fiscal.

Señala que tales resoluciones resultaron violatorias del efecto suspensivo sobre la intimación de pago que posee el recurso de apelación ante este Tribunal.

Concluye que la AFIP deberá abstenerse de ejecutar tales actos hasta tanto el Tribunal dicte sentencia sobre las cuestiones llevadas a su conocimiento, por aplicación del principio de unicidad recursiva del acto administrativo.

Respecto de las sanciones aplicadas, expone que no existió la más mínima intención de omitir el cumplimiento de ninguna obligación, y menos caer en la configuración de una infracción de tipo formal o sustancial y aduce que si existió un error, el mismo no fue intencional.

Plantea que no ha sido objeto de sanción alguna por incumplimiento a las normas fiscales ni de ninguna otra índole, y que dicha cuestión debe ser adecuadamente valorada al momento de configurarse un hecho que el organismo fiscal pudiera considerar infraccional.

Sostiene que no se configuró el aspecto subjetivo que resulta indispensable para convertir en punible una determinada acción u omisión.

Solicita, a todo evento, la aplicación de la figura del error excusable.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 1006/1042 vta., 2127/2141 vta., 3183/3196 vta., 3238/3247 vta. y 3304/3312 contesta el Fisco Nacional y por las razones de hecho y derecho que se exponen, solicita que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal y acompaña como prueba los antecedentes administrativos.

III.- Que a fs. 3339 se abre la causa a prueba. A fs. 3353 se le dió por decaído su derecho a producir las pruebas ofrecidas. A fs. 3358 se clausura el período probatorio. A fs. 3383 se elevan los autos a consideración

de la Sala “A”. Finalmente, a fs. 3384 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde en primer lugar referirse sobre la nulidad planteada por la recurrente.

En tal sentido, cabe recordar que la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad.

Sentado lo expuesto, es dable señalar que el procedimiento seguido por el organismo fiscal que culminó con las resoluciones que ante esta instancia se apelan no merece reprobación y que los actos apelados cumplen con todos los requisitos legalmente previstos, debiéndose señalar que los agravios orientados a objetar la metodología empleada para determinar de oficio el impuesto adeudado, cuestionando en forma específica la utilización de la presunción dispuesta en el inc. c) del art. 18 de la ley de procedimiento fiscal, deberán analizarse al resolver las cuestiones de fondo pero no afectan la validez de los actos apelados.

Por su parte, de las lecturas de la resoluciones en crisis se desprende que el organismo fiscal analizó los argumentos expuestos por la empresa actora en la instancia administrativa, y en el caso del ajuste individualizado como “Ajuste reversión diferencia de cambio” disminuyó el monto del ajuste a favor del organismo fiscal y dejó sin efecto el ajuste denominado “Impugnación gastos sin documentación respaldatoria”, en ambos casos, teniendo en consideración las defensas opuestas por la actora en sede administrativa, circunstancia que evidencia el correcto accionar del organismo fiscal para arribar a las determinaciones de oficio aquí cuestionadas.

En razón de lo expuesto, no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad esbozado por la recurrente.

V.- Que conforme surge de las resoluciones apeladas, la recurrente es una sociedad anónima que tiene como actividad principal a la producción y elaboración de arroz, para la exportación y venta en el mercado interno y se caracteriza por ser un molino integrado que posee la propiedad y/o controla dos o más etapas del proceso de producción.

El Juez Administrativo efectúa un análisis sobre el desarrollo de la actividad llevada adelante por la empresa actora y especifica que, con motivo de una fiscalización que se le inició, se realizaron impugnaciones y/o cargos, atento haberse detectado diferencias a favor del organismo con relación al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2003.

Ello así, y en cuanto al ajuste por diferencias de inventario, expone el Juez Administrativo que la empresa Calimboy es una empresa de integración vertical, es decir que produce granos (principalmente arroz), que acopia, produce y lo industrializa en su molino arrocero en Villa Mantero, Entre Rios. La fiscalización

procedió mediante requerimiento a solicitar los mayores de compras, ventas, existencias de arroz cáscara, elaborado y subproductos y la documentación respaldatoria de los mismos. Así como también el detalle de la producción propia de arroz campaña 2001/2002 y 2002/2003.

Por su parte, la fiscalización efectuó un listado de las liquidaciones de compras por mes, las facturas de compras de arroz cáscara y efectuó cruzamiento con los mayores a fin de corroborar la correcta registración de los montos para cada cuenta, lo cual no pudo realizar debido a que si bien el concepto era correcto, el monto no era coincidente.

Ante dicha situación, la contribuyente manifestó que el problema se debía a lo complejo del sistema contable que lleva la firma, por lo que cuando el encargado de costos de la empresa abrió cada monto mensual relativo a las liquidaciones de compras en subcuentas, se pudo realizar el cruzamiento sólo corroborando dos operaciones de compra. Igual situación se presentó cuando realizaron cruzamientos entre la cuenta sementera y arroz cáscara o la cuenta arroz cáscara y arroz elaborado. En este sentido, de la lectura del mayor de la cuenta arroz cáscara, la fiscalización observó con fecha 31/12/2002 en la columna de créditos un ajuste de inventario por $ 7.451.287,50 y valuación de bienes de cambio por $ 3.728.935,65, por la cual el contribuyente aportó una planilla de excel con el título “Partes de materia prima consolidado” de fecha 31/01/03 donde determinó una existencia inicial de arroz propio tanto en kilos como en pesos. Sobre esta documentación, el contribuyente basó la registración contable del ajuste descripto. La fiscalización observó que para realizar un nuevo inventario de arroz cáscara a sólo 6 meses de iniciado el ejercicio comercial se deben cumplir determinados recaudos que marcan las normas contables y de auditoría que en este caso no fueron respetadas. La contrapartida del ajuste de inventario, según aporte de la contribuyente a la fiscalización, es la cuenta costo de mercadería vendida. Ello así, los actuantes dejaron constancia que el ajuste realizado por la firma en sus registros contables, no sólo no contaba con la documentación respaldatoria respectiva, sino que nunca debió realizarse contra la cuenta costo de las mercaderías vendidas erosionando de esta manera la base imponible del año 2003, siendo lo correcto darle el tratamiento de AREA para corregir de esta forma la existencia inicial mal calculada.

Se deja constancia en la resolución que, dadas las observaciones sobre diferencias de inventario informadas en el origen del cargo de inspección y la actividad de la firma, la inspección solicitó la colaboración de la ingeniera agrónoma que reviste en el área fiscalizadora.

En este sentido, la contribuyente manifestó que no poseía partes de producción, únicamente a partir de 02/2003 comenzó a registrar la cantidad de afrecho obtenido e indirectamente calcular el arroz con cáscara consumido. Ello así, con la documentación aportada inicialmente y lo solicitado oportunamente en el transcurso de la inspección, la verificación procedió a elaborar el movimiento de stock de cada producto y subproducto.

Al respecto, se analizó para la producción de arroz propia, los contratos de arrendamiento, rinde por hectárea cosechada, operaciones de canje, operaciones de compra de arroz cáscara a terceros, mayor de la cuenta sementeras, y para la etapa industrial, se consideraron las toneladas de materia prima ingresadas al proceso a través de los romaneos de producción, las mermas, los desperdicios, las toneladas de arroz elaborado obtenido, las toneladas de subproductos, las ventas en el mercado interno y externo y toda documentación necesaria para poder corroborar la existencia final de cada variedad de producto registrada en los Estados Contables al 30-06-03 y en el inventario a la misma fecha.

A partir de la evaluación precitada, la inspección actuante produjo un informe técnico, donde se determinaron existencias iniciales, compras, producción, ventas y existencias finales, considerando el rinde informado por el contribuyente para todos los productos y subproductos verificados, la documentación aportada y

las registraciones contables, determinando diferencias de inventario en kilogramos, para cada producto vg. Arroz cáscara, arroz elaborado y stock de subproductos, que se detallan en la resolución aquí apelada.

En mérito a la brevedad, se remite al informe técnico obrante en las actuaciones, destacándose los puntos determinantes en la construcción del movimiento de existencias de arroz cáscara, movimiento de arroz elaborado, movimiento de subproductos, concluyendo en que se generaron numerosas contradicciones en la información brindada en el transcurso de la inspección, donde se detectaron inconsistencias entre la documentación aportada y su registración y se produjeron diferencias entre la información aportada o declarada a otros organismos gubernamentales.

En razón de lo expuesto, el Juez Administrativo concluyó que las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas por la fiscalización luego de su correspondiente valuación, representan en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2003, ganancias netas determinadas por un monto equivalente a la diferencia de inventario en concepto de incremento patrimonial, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, de acuerdo con lo previsto en el art. 18 inc. c) de la ley 11.683, ascendiendo a la suma de $ 26.449.944,30.

VI.- Que en ese contexto fáctico, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo recaudador, se adaptó a la preceptiva legal, siendo relevante advertir que, como fue expuesto en los considerandos anteriores, en el sub exámine el Fisco Nacional utilizó una de las presunciones contenidas en el artículo 18 de la ley 11.683, puntualmente la prevista en el inciso c).

Como sostuviera, entre otros, in re “LOOCKWOOD Y CIA. S.A.I.C.” (16/12/19) “*cabe precisar que más allá de que la ley imponga al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento resulta* ***excepcional y subsidiario****, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.*

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente “con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente” (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, “Cafiero y Pollio S.A.”, 28/6/2001).

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente “representativas” de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen.

VII.- Que en función de lo expuesto, la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del ajuste efectuado por diferencias físicas de inventario de mercadería verificadas por el organismo fiscal, en virtud de lo cual aplicó lo dispuesto por el inc. c) del art. 18 de la ley de procedimiento fiscal.

En relación al tópico en cuestión, se ha expedido la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 en donde sostuvo *"...que "la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re: 'Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ DGI" del 22/02/01, y sus citas).*

Asimismo, *"en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible" (conf. Sala I en causas: "Chieza SA", del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. y "Candle SA", op. Cit.).*

"A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David", op. cit., y "Candle SA", op. cit.; esta Sala in re: "Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI", del 14/06/04)".

Bajo tales pautas, se concluye que el ente fiscal actuó diligentemente en ejercicio de sus atribuciones de verificación y fiscalización atento haber detectado diferencias de inventario que fueron debidamente encuadradas en la presunción dispuesta por el art. 18 inc. c) de la ley de procedimiento fiscal.

En efecto, conforme se desprende de los antecedentes administrativos analizados, la fiscalización tuvo a la vista los libros y documentación que fueran puestos a disposición por la recurrente, habiéndose relevado los ajustes impositivos incluídos en la respectiva DDJJ del impuesto a las ganancias del período 2003 y procediéndose a analizar también las cuentas relacionadas con el rubro bienes de cambio en función del rinde por zona de cultivo y de proceso productivo, efectuándose obervaciones a la misma, con sustento además en las numerosas contradicciones que surgían de la información brindada en el transcurso de la fiscalización y las inconsistencias entre la documentación aportada y su registración, como asimismo, las diferencias producidas entre la información aportada por la responsable con aquella declarada por otros organismos gubernamentales, lo que generó, como se expuso, un ajuste por diferencias físicas de inventarios de mercaderías.

En razón de lo expuesto, corresponde señalar que el planteo de la recurrente respecto a que no se tomó una inventario físico por parte del ente recaudador, resulta inhábil para rebatir el procedimiento fiscal, toda vez que, en atención a las particularidades y la complejidad propia de la actividad llevada a cabo por la empresa actora, que como se expuso, se dedica a la compra, producción e industrialización de arroz, para lo cual efectúa también operaciones de canje, permite corroborar que el organismo fiscal actuó diligentemente en el procedimiento que culminó con el ajuste por diferencias de inventarios, para lo cual también contó con el asesoramiento de un especialista que efectuó un informe técnico (vid. Informe de la ingeniera agrónoma Sandra Panosetti a fs. 507/524 del cpo. Ganancias III de los antecedentes administrativos).

Ello así, cabe concluir que el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta llevado a cabo por el organismo fiscal, no merece reprobación, quedando la cuestión litigiosa encuadrada en un problema de hecho y prueba dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el ente fiscal con la realidad económica.

Sentado lo expuesto, y si bien la recurrente enumera los errores que habría cometido el Fisco Nacional en la elaboración del ajuste citado, lo cierto es que tales agravios se encuentran desprovistos de probanza que resulte hábil para probar sus dichos, habiéndose dado por decaído el derecho a producir las probanzas ofrecidas, atento a que no instó su producción, correspondiendo en virtud de ello, confirmar los ajustes en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2003 e impuesto al valor agregado por los períodos 07/2002 a 06/2003 sustentados en las diferencias físicas de inventario verificadas por el Fisco.

VIII.- Que en cuanto a la registración duplicada de dos notas de crédito, que generó un ajuste por deducciones improcedentes, y atento a que la recurrente no expuso agravio alguno sobre esta cuestión, corresponde que sea confirmado.

IX.- Que en cuanto al ajuste por intereses presuntos por disposición de fondos a favor de terceros, corresponde señalar que la inspección actuante verificó en el rubro otros créditos del Balance de Sumas y Saldos, las cuentas particulares de dos directores que no fueron expuestas en notas aclaratorias a los Estados Contables y verificaron los mayores de las cuentas particulares a efectos de realizar el cálculo correcto de los referidos intereses y se consideró para el cómputo, la asignación de honorarios que surge del Actas de Asamblea.

Sentado lo expuesto, cabe señalar que el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias dispone que *"Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del OCHO POR CIENTO (8 %) anual, el importe que resulte mayor."*

Por su parte, el art. 103 del D.R. de la ley del impuesto especifica que *"A los efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamos, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deben considerarse generadoras de beneficios gravados."*

"Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, en

la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente.”

Sentado lo expuesto, corresponde señalar que la recurrente plantea que el organismo fiscal consideró en la determinación del ajuste a los adelantos de honorarios que la recurrente efectuó a sus directores en períodos anteriores, engrosando significativamente las sumas que debía computar por aplicación de la normativa citada, pero sin explicar las razones en qué se basa para ello.

Ello así, corresponde señalar que se evidencia que el accionar fiscal se ajustó a derecho, aplicando correctamente la presunción respecto de las sumas adelantadas a los directores por parte de la actora.

Sentado lo expuesto, y respecto al agravio introducido por la recurrente, respecto a que el organismo fiscal utilizó en forma indebida, para calcular el ajuste, a las sumas otorgadas a directores en períodos anteriores, se advierte que el organismo fiscal actuó conforme a derecho, en tanto que, conforme surge de la normativa citada, debe tenerse en cuenta la capitalización anual de los intereses presuntos generados en períodos anteriores, lo cual generó que el organismo fiscal haya efectuado el ajuste considerando un monto mayor del que surge de los mayores contables aportados por la recurrente.

En efecto, le asiste razón al organismo fiscal cuando expone que los saldos contables inherentes a las disposiciones de fondos a favor de los directores carecen al inicio del período 01/07/2002 de los intereses generados impositivamente en períodos anteriores, razón por lo cual, para determinar los intereses devengados en el período del ajuste debe considerarse la capitalización de los generados con anterioridad.

Por su parte, cabe señalar que la recurrente tampoco acompañó probanza alguna para derribar la presunción dispuesta en la norma citada.

En razón de lo expuesto, procede confirmar el presente ajuste que surge de la determinación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2003.

X.- Que corresponde referirse ahora sobre los ajustes por diferencias de cambio que generaron, según el criterio del organismo fiscal, el cómputo improcedente de diferencias de cambio negativas por parte de la recurrente, por haber calculado en el ejercicio fiscal 2002 diferencias de cambio negativas mediante la aplicación de un procedimiento erróneo. En este sentido, entiende el Fisco Nacional que la recurrente consideró sólo las diferencias de cambio generadas por los pasivos en moneda extranjera excluyendo aquellas generadas por los activos en dicha moneda y sostiene que, además, no contempló la limitación legal que establecía que los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera existentes al 6/1/2002 debían ajustarse al tipo de cambio de $ 1,40 por dólar estadounidense. En tal sentido la fiscalizada consideró un tipo de cambio de $ 3,80 por dólar estadounidense. Es de destacar que esas diferencias resultaban deducibles en un 20% en cada uno de los primeros cinco ejercicios que cerraban con posterioridad a dicha fecha.

En este orden de ideas, el organismo fiscal afirma que la responsable trasladó impositivamente devengamiento de cargo correspondiente al período fiscal 2002, computando en el período fiscal 2003, diferencias de cambio negativas por un importe de $ 10.290.506,58.

Asimismo, la administración procedió a verificar las diferencias de cambio deducidas respecto del período fiscal 2003, según surge del papel de trabajo F. 713 06/2003 (fs. 40), determinándose que tales deducciones fueron declaradas en exceso, surgiendo entonces una diferencia en el cómputo de la materia imponible a ajustar por columna II por un monto de $ 227.476,28.

En primer lugar, y en cuanto al planteo de inconstitucionalidad introducido por la recurrente de la normativa aplicable a efectos de calcular las diferencias de cambio computable, corresponde señalar que no le corresponde a este Tribunal expedirse, atento la limitación dispuesta por el art. 185 de la ley de procedimiento fiscal.

Sentado ello, corresponde señalar que el art. 17 de la ley 25.561 dispuso que *"Los resultados netos negativos que tengan su origen en la aplicación del tipo de cambio a que se refiere el artículo 2° de la presente ley sobre activos y pasivos en moneda extranjera existentes a la fecha de su sanción, sólo serán deducibles en el Impuesto a las Ganancias en la proporción de un VEINTE POR CIENTO (20%) anual en cada uno de los primeros cinco ejercicios que cierren con posterioridad a la vigencia de la ley. Lo dispuesto precedentemente sólo será de aplicación para los sujetos cuyos ingresos anuales o patrimonio superen los límites establecidos en el artículo 127, Capítulo XIII, del Título I, de la Ley N° 11.683..."*.

Por su parte, el decreto N° 2568/2002 en su art. 2° estableció que *"Los resultados netos negativos previstos en el artículo 17 de la Ley N° 25.561 se establecerán considerando los activos y pasivos monetarios afectados a la obtención de ganancia de fuente argentina"* y en su art. 3 se aclaró que *"Los referidos activos y pasivos monetarios son los existentes al 6 de enero de 2002 que de conformidad a los contratos celebrados y a la normativa vigente a la fecha de publicación del presente decreto, deban percibirse o abonarse en moneda extranjera o, en su caso, en moneda de curso legal, al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, que rija en oportunidad del cobro o pago", además, su art. 4° señala que "A los efectos de la determinación del resultado neto negativo, los pasivos monetarios o, en su caso, la diferencia negativa entre los activos y pasivos monetarios, en ambos supuestos, existentes al 6 de enero de 2002, valuados a razón de PESOS UNO ($ 1) por cada DOLAR ESTADOUNIDENSE, o su equivalente en otras monedas extranjeras, se ajustarán por el tipo de cambio PESOS UNO CON CUARENTA CENTAVOS ($1,40), establecido en el segundo párrafo del artículo 1 del Decreto N° 71/02.*

El mencionado resultado negativo surgirá de deducir del importe ajustado que se obtenga con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, el monto del pasivo o, en su caso, de la diferencia neta negativa entre activos y pasivos, a que hace referencia dicho párrafo.

El importe resultante del procedimiento indicado, será deducible para la determinación de los resultados de fuente argentina a razón del VEINTE POR CIENTO (20%) anual, en cada uno de los CINCO (5) ejercicios que cierren con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 25.561".

Por último, el art. 5° del decreto señalado dispone que *"En el primer ejercicio que finalice con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 25.561, serán deducibles de conformidad a las normas del impuesto a las ganancias y su reglamentación, las diferencias de cambio correspondientes al pasivo existente al 6 de enero de 2002 -en la medida que originó el resultado neto negativo sujeto al régimen del citado artículo 17-, que surjan de considerar la diferencia entre el tipo de cambio que rija al cierre de dicho período y el tipo de cambio PESOS UNO CON CUARENTA CENTAVOS ($ 1,40)...Las diferencias de cambio correspondientes al monto de pasivo existente al 6 de enero de 2002 que exceda el importe del que originó el resultado neto negativo, podrán deducirse en el período indicado en el párrafo anterior de acuerdo con las normas del impuesto a las ganancias y su reglamentación. Idéntico criterio se aplicará a las diferencias de cambio que se produzcan en los ejercicios sucesivos al mencionado, originadas en los pasivos monetarios existentes al 6 de enero de 2002, debiendo computar a tal efecto los tipos de cambio a que se refieren dichas normas, que rijan para las fechas de inicio y cierre de los respectivos períodos fiscales o de pago, según corresponda, sin perjuicio del cómputo del VEINTE POR CIENTO (20%) a que hace mención el artículo 17 de la*

Ley N° 25.561”.

Sentado lo expuesto, es dable concluir que el accionar fiscal se ajustó a derecho, al haber aplicado las disposiciones de la nomativa prescripta, para arribar a los ajustes por diferencia de cambio expuestos en el Anexo IV (vid. fs. 51) y especificando en forma pormenorizada en el Anexo I (vid. fs. 43), la metodología aplicada para calcular el ajuste por diferencia de cambio correspondiente al período fiscal 2003. En cuanto al ajuste que tuvo su origen en las diferencias de cambio que correspondían computar por el período fiscal 2002, que individualiza como “Ajuste reversión por diferencia de cambio” conforme Anexo IV, se advierte que el organismo fiscal tuvo en cuenta a efectos de su cálculo, la “teoría de las correcciones simétricas” dispuesta por el art. 81 penúltimo párrafo de la ley de procedimiento fiscal, como solicitó la recurrente en el procedimiento seguido ante el organismo fiscal y que reitera ante esta instancia, por lo que debe concluirse que el accionar fiscal se ajustó a derecho.

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar los ajustes por diferencias de cambio individualizados en el anexo IV de la resolución que determina de oficio el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2003.

En razón de lo que antecede, debe confirmarse la determinación del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2003 e impuesto al valor agregado por los períodos 07/2002 a 06/2003, con costas.

XI.- Que en cuanto a la determinación correspondiente al impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2003, que tuvo su origen en el ajuste por diferencias de inventario verificado por el organismo fiscal.

En este sentido, se desprende de la resolución determinativa que el Juez Administrativo concluyó que la recurrente debió incluir en su activo computable para la determinación del impuesto a la ganancia mínima presunta, la suma de $ 24.045.403,91, proveniente de diferencias de inventario de bienes de cambio comprobadas por la verificación.

Sentado ello, y toda vez que este Tribunal resolvió hacer lugar al ajuste por incremento patrimonial no justificado sustentado en las diferencias de inventario verificadas por el organismo fiscal, conforme art. 18 inc. c) de la ley 11.683, es dable concluir que la determinación correspondiente al impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2003, se ajustó derecho, razón por la cual, y no habiendo la recurrente presentado elementos probatorios que resulten hábiles para corroborar sus dichos, corresponde su confirmación, con costas.

XII.- Que corresponde referirse ahora respecto de las determinaciones correspondientes al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 y 2008 que tienen su origen en la impugnación de los quebrantos debido a la determinación del impuesto señalado por el período fiscal 2003.

En este sentido, y en cuanto a la excepción de litispendencia planteada por la actora, en razón de que las determinaciones correspondientes a los períodos 2004 y 2008 se encuentran vinculadas con la referida al 2003, corresponde su rechazo, toda vez que este Tribunal resolvió acumular las causas señaladas, por lo que todas las cuestiones recibirán tratamiento en forma conjunta, garantizando así que las causas que se sustentan en la determinación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2003, reciban la solución que corresponda de acuerdo con lo resuelto respecto del período referido.

En función de lo expuesto, resulta atinado decidir que las determinaciones correspondientes a los períodos 2004 y 2008, que reposan en la utilización de los quebrantos originados en el período fiscal 2003, deben

confirmarse, con costas, en tanto que, como se expuso, se confirmó la resolución que rechazó el quebranto originado en dicho período.

En efecto, habiendo concluido este Tribunal que la determinación de oficio correspondiente al período fiscal 2003 se encuentra ajustada a derecho, no se verifica un quebranto trasladable para futuros ejercicios.

Por otra parte, los argumentos dirigidos a que este Tribunal revoque dichos actos con sustento en la imposibilidad del ente fiscal de efectuar determinaciones de oficio en atención al efecto suspensivo establecido en el art. 167 de la ley de rito, aplicable en virtud del recurso de apelación interpuesto por el período fiscal 2002, deben ser rechazados pues han encontrado clara respuesta en el decisorio de nuestro Máximo Tribunal recaído en la causa “Nidera S.A.”, del 8/3/2016.

Sostuvo allí la Corte que *“…En efecto, con arreglo al régimen de acciones y recursos establecido por la ley 11.683, el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios (arts. 76, 159, 165, 166 y concordantes de aquella ley). A su vez, el art. 167 del mismo ordenamiento establece la suspensión de la intimación de pago de la deuda determinada de oficio cuando ésta es apelada ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en los siguientes términos: "La interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada".*

“Como lo ha expresado reiteradamente esta Corte, el criterio plasmado en esa norma surge de la exposición de motivos efectuada por la comisión redactora del proyecto de la ley 15.265 -que creó el Tribunal Fiscal de la Nación- y su fundamento ha sido consagrar una de las garantías más importantes en favor del contribuyente a fin de asegurarle una discusión completa del caso ante aquel en forma previa al pago del tributo suspendiendo la obligación fiscal mientras pendan los procedimientos ante el Tribunal Fiscal. Así, se ha entendido que la decisión de aquel organismo jurisdiccional "...importa una presunción de verdad que justifica el pago del gravamen con motivo de la transferencia del caso de la esfera administrativa a la judicial, de modo que la recaudación de los dineros públicos no se vea injustamente demorada, respetándose por lo demás, y en sus más amplias consecuencias, el principio constitucional de la separación de poderes" (Fallos: 312:1010; 316:2142 y los allí citados; 334:1101; 333:161 y 155; CSJ 147/2012 (48-F)/CS1 "Fisco Nacional (AFIP) c/ Distri-Visión S.A. s/ ejecución fiscal", sentencia del 19 de noviembre de 2013, entre muchos otros).

“6°) Que la preservación de aquel ámbito de discusión plena ante el Tribunal Fiscal sin que pueda exigirse el ingreso del tributo (art. 167 antes citado) tiene por única consecuencia inhibir temporalmente el ejercicio de las facultades del organismo recaudador para compeler al pago de la deuda que se ha llevado a conocimiento de aquel tribunal, y es por ello que lo que resultaría irremediablemente inválido en esa etapa del procedimiento sería la emisión de una boleta de deuda y el consiguiente inicio del procedimiento de ejecución fiscal (conf., en especial, Fallos: 333:155).

En cambio, no surge de la letra del art. 167 de la ley 11.683, de su espíritu, ni del esquema general diseñado por dicho ordenamiento, un obstáculo legal para que el Fisco determine las obligaciones correspondientes a los períodos fiscales siguientes, aunque al hacerlo -por la propia técnica de liquidación del tributo y la continuidad del giro económico que proyecta su incidencia en más de un ejercicio fiscal- compute compensaciones y saldos favorables establecidos en determinaciones anteriores del tributo que aún no han adquirido firmeza (conf. arts. 28 y 81, quinto párrafo, de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones; art. 13 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta).

Ello es así, pues la tesis contraria conduce a un resultado irrazonable que debe ser desechado en la tarea de interpretación de la ley (doctrina de Fallos: 317: 1440; 329: 2419 y 2890, entre otros), en tanto no guarda coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (doctrina de Fallos: 302: 1284; 311:1925; 319:2594, entre otros).

En efecto, implicaría, por una parte, paralizar el ejercicio de las facultades propias del Fisco (arts. 16, 17 y 35 de la ley 11.683) durante los años sucesivos, impidiéndole, incluso, cumplir con la obligación legal de compensar los pagos improcedentes o en exceso que detecte al efectuar la verificación en la cual se determine una deuda tributaria en favor del organismo recaudador (conf. art. 81 de la ley 11.683 antes citado, y CSJ 288/2008 (44-C) /CS1 "Cemento Avellaneda S.A. (T.F. 16.477-I) s/ D.G.I.", sentencia de esta Corte del 3/8/2010). Por otra parte, tal postura omite considerar que con respecto a las determinaciones de los nuevos períodos fiscales la ley resguarda el derecho de defensa del contribuyente asegurando un idéntico ámbito de discusión, pues -además de las garantías previstas en el procedimiento de determinación de oficio (art. 17 de la ley 11.683) -, aquél también puede cuestionar ante el Tribunal Fiscal, como sucedió en estos autos, las resoluciones que se adopten en los años posteriores sin que se le exija el ingreso del tributo (art. 167 antes citado)".

XIII.- Que, finalmente corresponde expedirse respecto a las multas aplicadas con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) .

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado supra, a raíz de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente omitió declarar el impuesto a las ganancias en su justa medida, en los impuestos y períodos arriba explicitados.

De tal forma, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *"…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen"*.

"Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el

31/10/1997)”.

“Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas” (“Elen Valmi de Claret”, del 31/3/99).

XIV.- Que en ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

En efecto, la recurrente se limita a señalar que no se verificó el elemento subjetivo requerido, sin aportar prueba alguna que permita avalar lo expuesto.

Por su parte, no se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie.

En razón de lo que antecede, corresponde confirmar las sanciones aplicadas las que se entiende han sido correctamente cuantificadas. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas, en todas sus partes. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59, tercer párrafo, del RPTFN, por encontrarse vacante la Vocalía de la 3era. Nominación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.15 20:02:00 -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: 2022.12.16 14:07:34 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.16 14:07:35 -03:00