República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-17681729-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Febrero de 2022

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 45.955-I caratulado “DE TODO HOGAR S.H. s/recurso de apelación - Impuestos al Valor Agregado, a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta y sobre Bienes Personales”.

En Buenos Aires, 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° 45.955-I caratulado “DE TODO HOGAR S.H. s/recurso de apelación - Impuestos al Valor Agregado, a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta y sobre Bienes Personales”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 81/84vta. De Todo Hogar S.H. interpone recurso de apelación contra las siguientes resoluciones, todas de fecha 23 de octubre de 2015 y dictadas por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva:

-**Nro. 249/15 (DV RPOS),** por la que se determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 01/2010 a 12/2011 con más intereses resarcitorios, dejando en suspenso la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la ley Nº 24.769.

-**Nro. 250/15 (DV RPOS),** por la que se determinó el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de los períodos fiscales 2010 y 2011 y se intimó la presentación de las declaraciones juradas rectificativas.

-**Nro. 251/15 (DV RPOS)**, por la que se determinó el Impuesto sobre los Bienes Personales Acciones y Participaciones de los períodos fiscales 2010 y 2011 con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a tres veces el impuesto dejado de pagar según los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

-**Nro. 252/15 (DV RPOS)**, por la que se determinó el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2010 y 2011 de la contribuyente Adriana Beatriz Gilli con más intereses resarcitorios, dejando en suspenso la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la ley Nº 24.769 por el período fiscal 2010 y se aplicó una multa equivalente a tres veces el impuesto dejado de pagar en el período fiscal 2011 según los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

-Nro. 253/15 (DV RPOS), por la que se determinó el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2010 y 2011 del contribuyente Alejandro Marcelo Gilli con más intereses resarcitorios, dejando en suspenso la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la ley Nº 24.769 por el período fiscal 2010 y se aplicó una multa equivalente a tres veces el impuesto dejado de pagar en el período fiscal 2011 según los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Plantea la nulidad con fundamento en la falta de consideración de las probanzas ofrecidas, en especial menciona las copias de los cheques rechazados y los créditos hipotecarios invocados, y agrega que el organismo fiscal no circularizó a los proveedores para consultarles sobre las facturas canceladas o las notas de débito emitidas. Por ello, señala que las resoluciones recurridas carecen de motivación y causa, lo que resulta esencial para la validez de las mismas.

Insiste en que los actos apelados no constituyen una derivación razonada del derecho vigente, por lo que apunta que son arbitrarias.

Resalta que tampoco se tuvo en cuenta lo expuesto en el descargo en sede administrativa al hacer saber sobre la imposibilidad de aportar pruebas debido al extravío de la documentación conforme denuncia formulada, al secuestro por parte de la propia AFIP y por el cierre de la empresa desde hacía más de tres años, por lo que correspondía al organismo fiscal constatar la realidad de los hechos.

En subsidio, pide que se aplique la doctrina de la mora no imputable y el error excusable, es decir que no se le apliquen los intereses reclamados ni la multa al no exisitir de su parte ni culpa ni dolo. Respecto de la sanción, también peticiona que se considere que ha existido un error de derecho de entidad suficiente para eximir de responsabilidad.

Por último, ofrece prueba 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. 96/109 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Explica que Adriana Beatriz Gilli y Alejandro Marcelo Gilli son socios de la firma Todo Hogar S.H. con un 50% de participación cada uno. Indica que la Sra. Gilli determinó el resultado impositivo de la sociedad y presentó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2010 y 2011, mientras que el Sr. Gilli declaró únicamente los ingresos que le correspondían en proporción a su participación en las ganancias de la citada sociedad.

Detalla las actividades desarrolladas por el personal fiscalizador y señala que se detectó una diferencia en el pasivo al 31/12/2010 que ascendía a $ 5.952.982,27; la que no fue justificada, por lo que se aplicó lo dispuesto en el art. 18 inc. f) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Rechaza la nulidad articulada al sostener que el Juez Administrativo en las resoluciones apeladas hizo expresa mención de las probanzas documentales aportadas, las que fueron debidamente valoradas y analizadas. Recuerda que el tema en debate se reduce a una cuestión de hecho y prueba sin que la actora haya arrimado elementos que permitan cambiar el criterio fiscal. Asimismo, resalta su falta de colaboración durante el procedimiento, lo que generó el allanamiento en diversos domicilios, por lo que advierte que se agotaron todos los recursos para arribar a la materia imponible sobre base cierta.

Apunta que sus agravios representan una simple disconformidad y un mero desacuerdo con las determinaciones

de oficio, y además resulta que los mismos no conforman una crítica concreta y razonada como para lograr que se revoquen los actos dictados.

Manifiesta que la recurrente pretende soslayar la responsabilidad que le cabe en el resguardo y conservación de la documentación vinculada a su giro comercial, sin que la sola presentación de un escrito, planillas de cálculo y declaraciones juradas posean fuerza de convicción suficiente.

Plantea que la fiscalización desplegó una intensa auditoría que le permitió detectar circunstancias concretas que sustentan las conclusiones expuestas en los cargos formulados.

Respecto de los intereses resarcitorios pide su confirmación al haber sido calculados en conformidad con el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y dado los argumentos ya señalados.

Sobre la sanción indica que los hechos desplegados encuadran en la norma aplicada al haber quedado demostrado que la actora realizó maniobras tendientes a engañar y falsear la realidad de los hechos con el propósito de perjudicar al Fisco.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 117 se hizo lugar a la prueba informativa y se rechazó la prueba pericial contable ofrecida y a fs. 253 se dio por decaída la prueba informativa pendiente de producción. A fs. 256 se cerró el período de instrucción.

Que ello así, por PV-2021-91323795-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y a fs. 283/286 obran los alegatos del Fisco Nacional, sin que la recurrente haya hecho uso de tal derecho. Por último por IF-2022-14454293-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe referirse al planteo de nulidad articulado por la recurrente.

Que ello así cabe mencionar que los actos recurridos han sido dictados en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que sustentan el mismo, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado su derecho de defensa, cuando de la lectura de los mismos se observa que, a pesar de lo alegado por la recurrente, se ha efectuado un completo análisis de las probanzas documentales aportadas durante la inspección, sin que el Fisco Nacional pueda suplir la actividad probatoria a su cargo.

Que los argumentos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de las resoluciones apeladas en autos, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate.

Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que en las presentes actuaciones el organismo fiscal relevó la situación tributaria de la contribuyente De Todo Hogar S.H., dedicada a la venta al por menor de artículos para el hogar, muebles excepto de oficina, y la de sus integrantes, los Sres. Adriana Beatriz Gilli y Alejandro Marcelo Gilli, quienes ante el requerimiento a acompañar diversa documentación manifestaron que la misma había sido extraviada y que la firma había sido dada de baja en el año 2012, y a tales efectos aportaron una exposición policial.

Que se hace constar que los reiterados incumplimientos fueron considerados una resistencia pasiva a la fiscalización, lo que conllevó a que el ente fiscal solicitara ante el Juzgado Federal Nº 1 Instancia Nº 2 de la Ciudad de Corrientes una orden de allanamiento en los domicilios vinculados a De Todo Hogar S.H., a lo que se hizo lugar en el marco de la causa Nro. 1342/2014 "N.N….s/ Infracción Ley 24.769".

Que ello así, el personal fiscalizador relevó los registros IVA Compras junto con la documentación secuestrada en el allanamiento, las declaraciones juradas de IVA y las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de sus integrantes.

Que se observaron "Deudas Comerciales" de la sociedad por un monto de $ 528.003,81 contraídas con Briket S.A., Simmons de Argentina S.A., Juan Carlos Prola y Cia S.R.L., Ana María Otaño y Bambi S.A. Además dentro del mismo rubro se expone bajo el concepto de "Otros" el monto de $ 7.099.982, que no estaba debidamente acreditado.

Que la inspección consultó a los proveedores mencionados y en base a sus respuestas se confrontaron los montos expuestos en las declaraciones juradas como "Deudas Comerciales" y los saldos informados al 31/12/2010 y 31/12/2011 por los proveedores, para arribar a una diferencia en el pasivo de $ 5.952.982,27; la que no fue justificada, razón por la cual fue considerada como un incremento patrimonial no justificado, aplicándose lo dispuesto en el art. 18 inc. f) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que si bien la recurrente aportó luego documentación, entre ella: planilla de vencimiento de valores de pago a proveedores, juicios civiles y laborales en reclamo, obligaciones y créditos en garantía, deudas con AFIP y con la Dirección General de Rentas de Corrientes y cheques rechazados, ello no logró acreditar la diferencia advertida en el rubro deudas comerciales.

Que ello así, con relación a la sociedad De Todo Hogar S.A. se calculó el monto de ventas omitidas en el Impuesto al Valor Agregado, mientras que en el Impuesto sobre los Bienes Personales Acciones y Participaciones se reestructuraron los saldos de activo y pasivo tanto al inicio como al cierre de los períodos fiscales involucrados y en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se concluyó en que no se encontraban justificadas las diferencias respecto de los rubros y valores del activo declarado. Respecto del Impuesto a las Ganancias de sus integrantes se procedió a calcular la ganancia neta teniendo en consideración el monto de ventas netas omitidas por la firma De Todo Hogar S.H.

VI.- Que corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho, considerando las distintas constancias documentales incorporadas y la prueba informativa agregada a la causa.

Que cabe remarcar, como advierte la representante fiscal, que el recurso de apelación deducido en autos por la aquí recurrente no contiene una explicación clara y precisa de los agravios causados sino que se limita a apuntar errores e inexactitudes supuestamente incurridas por el organismo fiscal en el desarrollo de su actividad fiscalizadora, pero sin exponer concretamente los fundamentos de su discrepancia con el criterio fiscal y articular en consecuencias las defensas que resulten adecuadas para sustentar su postura. Que por lo tanto, la mera disconformidad que pudiera tener con los ajustes practicados no implica por sí sola una crítica concreta y razonada de las resoluciones recurridas.

Que ello así Todo Hogar S.A. fundamenta su defensa únicamente en la alegación sobre la imposibilidad de aportar las probanzas que le permitirian justificar la diferencia advertida en el pasivo declarado bajo el rubro "Deudas Comerciales", cuando a ella correspondía dicha carga y si bien critica el accionar fiscal, de las actuaciones administrativas se desprende que el personal fiscalizador realizo una ardua tarea dirigida a reconstruir

el pasivo cuestionado, al haber circularizado a los proveedores involucrados y haber evaluado debidamente la distinta prueba documental con la que se intentó demostrar el pasivo, lo que resultó insuficiente.

Que del análisis del procedimiento seguido para el dictado de las resoluciones recurridas no se advierte un actuar arbitrario por parte del organismo fiscal en la estimación de la materia imponible, dado que la misma se basó en las circunstancias y elementos conocidos, consistentes en la escasa documentación proporcionada por la propia recurrente, en la obtenida en el allanamiento practicado y en la proporcionada por los proveedores consultados.

Que así, el ente fiscal procedió a estimar de oficio la materia imponible con fundamento en los hechos y en las circunstancias por éste conocidas que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permiten inducir en el caso particular la existencia y medida de la misma, correspondiendo a la aquí recurrente refutar con prueba conducente la tesis fiscal sostenida en autos.

VII.- Que ante esta instancia, la apelante ofreció prueba informativa, lo que fue admitida, por lo que se incorporaron las respuestas brindadas por las firmas Garden Life S.A., Bambi S.A., Eldo Mosconi, Mercar SRL y Juan Carlos Prola y Cia. S.R.L., las que hicieron saber el estado de las deudas pendientes de pago con la sociedad recurrente al 31/12/2010, el detalle de los cheques de pago diferido utilizados para su cancelación y los números de factura y recibos que refieren a la cuenta corriente, mientras que la firma Whirlpool Argentina S.A. manifestó que no pudo suministrar la información requerida debido a su amplitud (fs. 135/138, 139/161, 171/180, 182/245, 247 y 248/250). Asimismo, el Juzgado Civil, Comercial y Laboral de Ituzaingo, Ciudad de Corrientes manifestó que no surgía claramente qué tipo de información se requería (fs. 165/165vta.).

Que resulta notoria la ausencia de elementos certeros, en razón de que la prueba informativa producida y sus meras manifestaciones carecen de sustento suficiente para contradecir el criterio fiscal seguido en autos, al no brindar explicaciones que justifiquen las diferencias advertidas por la inspección y mucho menos acompañar documentación de respaldo al respecto.

Que las circunstancias descriptas la colocan en la imposibilidad de respaldar documentalmente sus afirmaciones, toda vez que el caso bajo análisis es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba, por lo que debió tomar los recaudos suficientes para posibilitar a los organismos de control sus tareas de verificación, ya que conforme lo dispone el art. 33 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Que ello así, correspondía a la recurrente demostrar que no se trataba de un incremento patrimonial no justificado en conformidad con el inc. f) del art. 18 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), lo que no ha sucedido en autos, al no lograr refutar la presunción aplicada por el ente fiscal y demostrar cuál era su real situación frente a los Impuestos al Valor Agregado, a las Ganancias, y su repercusión en los Impuestos a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales.

Sobre la base de estas consideraciones resulta que haber acudido al sistema previsto en el el art. 18 de la ley de procedimiento fiscal, como ha hecho el Fisco resulta ajustado a derecho, en razón de que la recurrente no lleva una contabilidad ordenada que refleje de manera fehaciente sus operaciones ni tampoco exhibe documentación de respaldo.

Que lo expuesto hace 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 ello así resulta procedente la estimación efectuada por el Fisco Nacional, por lo que corresponde convalidar el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado, a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales Acciones y Participaciones.

VIII.- Que resta referirse a las sanciones aplicadas en el Impuesto sobre los Bienes Personales Acciones y Participaciones y a las Ganancias equivalente a tres veces los impuestos dejados de pagar según los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

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 precedentes, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar las conductas analizadas en dicha figura infraccional, al mediar una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos de respaldo con los datos que surgen de las declaraciones juradas, por lo que dichas falencias y la notoria falta de documentación de respaldo pone de relieve maniobras tendientes a ocultar la realidad impositiva frente a los impuestos inspeccionados, que no hubieran sido detectadas de no mediar la labor de la fiscalización, por lo que se encuentra justificada la aplicación de la presunción prevista en el inc. a) del art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que por lo tanto, al no haberse aportado elementos que justifiquen apartarse del encuadre jurídico dado por el Juez Administrativo, corresponde disponer la confirmación de las multas.

IX.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar 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 (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), cabe disponer la confirmación de los mismos sin que se adviertan.

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

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiere a la solución propiciada por el Dr. Martín en cuanto rechaza la excepción de nulidad articulada en el punto IV del recurso de la actora. Ello así y en virtud de los términos del citado planteo, considero corresponde la imposición de costas a la vencida.

II.- Que adhiero al voto del Vocal Instructor en cuanto confirma el ajuste por incremento patrimonial no justificado, derivado de la impugnación de deudas comerciales sin documentación de respaldo, resultando de

aplicación la jurisprudencia de este Tribunal, en cuanto ha dicho que : “la circunstancia de que una deuda declarada por el responsable carezca de la adecuada documentación, constituyen una fundada presunción de que dicho pasivo es ficticio o simulado, presunción esta que puede ser derribada por otros medios que justifiquen la existencia de aquella. Sin embargo, dicha prueba debe estar debidamente enderezada a comprobar la realidad del pasivo, refiriéndose tanto al nacimiento y modalidades como a la extinción de la deuda, si es que la obligación se hubiera cumplido. Admitir lo contrario, esto es, la posibilidad de invocar pasivos improbados, en base a las declaraciones juradas del contribuyente, que los responsabilizan por los datos en ella consignados y tornaría, además, inoperante su control por parte de la administración fiscal, máxime cuando los ingresos pueden ser fácilmente ocultados mediante la simulación de pasivos” (cfr. Sala B in re “Bolsa de Comercio de San Juan S.A.”, sentencia del 27/3/1981).

III.- Corresponde referirse a las liquidaciones de accesorios.

Sobre este tema, debe recordarse que los intereses intimados 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. 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". En consonancia, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank 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 que deben ser restrictivamente consideradas resaltando que la imposición de intereses se vincula con la aplicación las normas represivas, con lo cual descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición. De conformidad con lo expuesto, no se advierte en autos la existencia de circunstancias que impliquen dejar sin efecto las pertinentes liquidaciones.

IV.- Que resta referirse a la procedencia de la sanción aplicada respecto al Impuesto sobre los Bienes Personales Acciones y/o Participaciones períodos 2010 y 2011 a Todo Hogar S.H. y en el Impuesto a las Ganancias período 2011 respecto a Adriana Beatriz y Alejandro Marcelo Gili.

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).

En efecto, 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 consisten 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”). En el caso concreto –según el Fisco- existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o invocando el art. 47 inc. a), el cual dispone que: " medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11”.

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.

Ello así, 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.

Que en tal sentido, se advierte en el caso concreto que en las declaraciones juradas primitivas se consignaron deudas supuestamente comerciales que carecían de respaldo documental. Ello así, se advierte una maniobra tendiente a ocultar la realidad impositiva de los aquí recurrentes, lo cual no hubiera sido detectado de no mediar la labor de fiscalización.

A ello debe sumarse que en autos, que la prueba producida no demostró la existencia de una causal que lo exonere de sanción. Que en esta línea, el Cimero Tribunal sentenció in re “Industrias Delta S.A.I.C. y Otros”, sentencia del 11/09/84: “de la frase referida a la "inversión de la carga de la prueba", no debe inferirse la posibilidad de obligar al procesado a demostrar la falsedad de toda imputación huérfana de apoyo que se le formule, sino la necesidad de acreditar que las defensas que alegue tienen visos de seriedad suficientes para desvirtuar la presunción legal basada en hechos que corresponde probar a la parte acusadora”.

En efecto, debe rechazarse dispensa o reencuadre de la conducta en la figura omisiva prevista en el art. 45 de la ley 11.683, ello por cuanto, la presunción de dolo contemplada en el art. 47 inc. a), no fue debidamente desvirtuada por el apelante, correspondiendo confirmar las sanciones y sus correspondientes graduaciones, debidamente justificadas.

V.- Por lo expuesto corresponde: 1) Rechazar la excepción de nulidad articulada, con costas; 2) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

Que en virtud del acuerdo 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 $ 347.824 (pesos trescientos cuarenta y siete mil ochocientos veinticuatro) por la representación procesal y de $ 869.526 (pesos ochocientos sesenta y nueve mil quinientos veintiséis) 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.

3) 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 $ 319.912 (pesos trescientos diecinueve mil novecientos doce), equivalente a 49,46 (cuarenta y nueve con 46/100) UMA, y por el patrocinio letrado la suma de $ 799.780 (pesos setecientos noventa y nueve mil setecientos ochenta), equivalente a 123,65 (ciento veintitrés con 65/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última 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° 21/21 (01/10/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

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

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.22 16:00:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 16:47:17 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 17:08:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 17:08:09 -03:00