República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-40912830-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Abril de 2022

Referencia: Pamsa. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Ruben Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación) y la Dra. Edith V. Gómez (Vocal Subrogante de la 1era Nominación), a fin de resolver el expediente N° 30.542-I caratulado: **“PAMSA S.A** . s/recurso de apelación” y su acumulado Nro. 30.543-I de igual carátula.-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 78/91 y fs. 208/229 se interponen sendos recursos de apelación contra dos resoluciones de la AFIP-DGI, de fechas 29 de octubre de 2007, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias -períodos 2001 a 2004- y al valor agregado - períodos fiscales 12/01 a 05/05-. En ambos casos se liquidan intereses resarcitorios y se aplican sendas multas con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley 11.683 -t.v-.

Luego de efectuar una descripción de los fundamentos dados por el juez administrativo para el dictado de las resoluciones apeladas, se refiere a cada uno de los ajustes efectuados. Con relación al ajuste por incremento patrimonial no justificado, señala que la prueba propuesta y la descripción de los hechos que se incluyen en el presente recurso demostrarán la inexistencia de diferencia patrimonial alguna en los ejercicios fiscales citados.

Agrega que tanto la titularidad de origen de los fondos prestados como así la solvencia del prestamista y la realidad de las transferencias de los fondos recibidos se encuentran cabalmente demostradas por la prueba producida y a producir en autos.

Cuestiona la afirmación del ente fiscal que considera poco creíble que las sumas recibidas en préstamo desde el exterior no hayan sido depositadas en entidades bancarias y destaca que omite considerar la grave situación que atravesaba nuestro país a partir del 3 de diciembre de 2001 con los fondos de todos los habitantes y personas jurídicas radicadas en nuestro país depositados en instituciones bancarias.

Con relación al ajuste vinculado con la deducción de ciertos deudores considerados como incobrables. Luego de transcribir la normativa en cuestión, señala que existe consenso tanto en la AFIP-DGI como en la empresa que se trata de créditos originados en el objeto social de la firma y que los mismos se encuentran en mora, discutiéndose únicamente en qué momento y porqué circunstancias se debe imputar como pérdida en el balance fiscal.

Explica que se han cargado en los ejercicios fiscales bajo debate operaciones realizadas con las firmas ETAM

S.A. y Redmont S.A., las que si bien resultaban post concursales, su posterior quiebra no hacen más que corroborar que el cargo a resultados vía incobrables o vía notas de crédito resulta procedente porque ya se había constatado la real cesación de pagos, confirmada judicialmente con la posterior quiebra de las empresas aludidas, conforme surge de la documental obrante en las actuaciones administrativas.

Con respecto a la impugnación de ciertas notas de crédito señala que ninguna de las causales esgrimidas por el juez administrativo puede ser considerado elemento suficiente para demostrar la inexistencia de las operaciones cuestionadas, máxime cuando en el caso de Goodwill S.A. dicha firma efectuó la apertura de su concurso el 09/03 y como las operaciones datan de diciembre de 1999, la empresa pudo efectuar perfectamente su deducción en el balance impositivo mediante el cargo a resultado de las facturas respecto de las cuales se emitieron las notas de crédito cuestionadas.

En particular, en relación con el ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias por la impugnación del concepto "costo de obra no utilizada", reitera lo señalado al momento de contestar la vista. Dijo allí que para efectuar esa deducción la empresa cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 80 de la ley del gravamen, toda vez que las inversiones efectuadas para la realización de una actividad en ejercicios anteriores, tal como se acreditó detalladamente ante la inspección actuante, hubieran podido ser deducidas en dichos ejercicios generando un quebranto a favor de la empresa, decidiéndose aplicar en cambio esa pérdida en los períodos discutidos cuando la conclusión final fue que era imposible reiniciar la actividad que les había dado origen, y que por tanto debían ser considerando quebranto del ejercicio en el cual esta decisión fuera definitiva.

Enfatiza que en el caso se invirtió en una actividad que, por cuestiones comerciales, devino en antieconómica y perjudicial para la sociedad, invirtiendo fondos para la realización de obras con destino al acondicionamiento de una confitería bailable.

Agrega que luego el inmueble fue alquilado a la firma Grupo Oeste, quien finalmente se hizo cargo de la explotación de la actividad y acompaña como prueba documental copia de la habilitación otorgada a la firma en cuestión para la realización de la actividad comercial "Salón de Fiestas y confitería bailable".

Afirma que luego de ejercer dicha actividad la firma Grupo Oeste -en atención al fracaso del negocio- discontinuó el contrato de locación con sustento en la falta de pago de los alquileres, como consecuencia del frustrado negocio.

Concluye que en razón de todo lo relatado sólo cabe considerar que las operaciones fueron realizadas con el objeto de obtener, mantener y conservar rentas gravadas, puntualizando que la inversión realizada puede generar ganancias como así también perdidas, no obligando el legislador tributario a que los contribuyentes efectúen buenos negocios.

Señala que el fundamento de los ajustes efectuados por el ente fiscal tiene como única prueba las bases de datos del organismo, las que no pueden catalogarse como medios de prueba válidos, validez que nace de la subjetividad del juez administrativo, pero no del derecho positivo vigente en nuestro país. Por otra parte, afirma que no puede conocer o controlar las declaraciones juradas de terceras personas, cuyo contenido desconocer y por lo tanto no puede ofrecer prueba a su respecto.

Finalmente, impugna las multas aplicadas. Considera que si bien la AFIP-DGI posee amplios poderes para estimar la materia imponible a partir de las presunciones legales contenidas en el artículo 18, lo cierto es que dicha prerrogativa no la habilita a aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683 sobre la deuda estimada a partir de la presunción legal.

Afirma que encadenar una presunción de dolo sobre una de deuda repugna al orden jurídico vigente y se alza contra el principio de culpabilidad y la presunción constitucional de inocencia consagrados por los artículos 18 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional y 8° Punto 2° del Pacto de San José de Costa Rica.

Cita jurisprudencia, ofrece prueba documental, informativa, testimonial y pericial, peticiona solicita que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 99/134 y 239/266 la representación fiscal contesta el traslado de los recursos, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados.
III. Que a fs. 274 se resuelve acumular el expediente Nº 30.543-I al que lleva el Nº 30.542-I. A fs. 280 se abre la causa a prueba, teniéndose por desistida de la prueba ofrecida a fs. 293. A fs. 295 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "A".
Finalmente, a fs. 296 pasan los autos a sentencia.
IV.- Que conforme lo que surge del informe de inspección obrante en los antecedentes administrativos acompañados (vide. fs. 822/832 del Cuerpo N° 5 de Impuesto a las Ganancias) el ente fiscal efectuó cuatro ajustes al contribuyente en el impuesto a las ganancias relativo al períodos fiscales 2001 a 2004 y en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/01 a 05/05, habiendo expuesto los agravios que ellos le causa la recurrente en sus escritos de apelación.
De tal forma, para un mejor orden expositivo, se procederá a analizar aquellos en forma individual.
V.- Que en primer término, se cuestiona la inclusión contable e impositiva de deudores incobrables, siendo el índice de incobrabilidad utilizado, el concurso preventivo de sus deudores.
Así, de la documentación respaldatoria solicitada a la empresa, pudo verificarse que dentro del rubro deudores incobrables correspondiente al ejercicio fiscal 2001, se encontraban incluidas operaciones con las firmas Etam S.A. y Redmont S.A., correspondiendo a la primera determinadas operaciones ocurridas en el período comprendido entre el 28/02/00 y el 27/04/01 y a la segunda de ellas, las realizadas entre el 05/01/01 y el 28/02/01. Por su parte, los concursos preventivos de las citadas firmas ocurrieron los días 16/09/99 y 21/02/97, respectivamente.
Ahora bien, el ente fiscal constató, por un lado, que las operaciones con las mencionadas empresas fueron efectuadas con fecha posterior a la apertura del concurso preventivo, es decir, son operaciones postconcursales y por el otro, que no se acompañó documentación respaldatoria que acredite que la presentación de la recurrente en el concurso preventivo con el objeto de verificar sus créditos.
Asimismo, tampoco se acompañó documentación que demuestre la realización de acciones legales dirigidas a obtener el cobro de las operaciones realizadas con ambas firmas.
En función de lo expuesto, la administración fiscal impugnó el cargo a resultados de los deudores incobrables por la suma total de $ 133.010,65 (Etam S.A. 103.086,87 y Redmont S.A. $ 29.923,78) que habrían sido computados improcedentemente en el impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2001.
VI.- Que aclarado el contexto fáctico del ajuste bajo examen, cabe recordar el artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias que dispone: "… que de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de dicha ley se podrá deducir, según lo prescripto en el inciso b), los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. Se agrega que la Dirección General Impositiva podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar castigos."
Por su parte, el artículo 133 del decreto reglamentario dispone que es procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza. A su vez, el artículo 136 del citado reglamento establece que cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de malos créditos, las deducciones de esa naturaleza deben justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación de cobro compulsivo, la paralización de operaciones y otros índices de incobrabilidad.
En virtud de lo expuesto, se considera que los requisitos para la deducción de los deudores incobrables son los siguientes:
-que los créditos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente;
-que se verifique alguno de los parámetros de incobrabilidad comprendidos en la normativa pretranscripta,

advirtiéndose que la descripción obrante en el artículo 136 del decreto reglamentario no es laxativa, sino meramente enunciativa;
-que esté justificada la incobrabilidad;
-que la referida incobrabilidad corresponda al ejercicio en que se produzca la misma…"
Asimismo, sobre la temática en cuestión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Sullair Argentina SA (TF 24732-I) c/DGI" de fecha 21/03/13, dijo, adhiriendo a los fundamentos esbozados por la Procuradora General de la Nación, que "…el art. 87 de la ley 20.628 (y sus modificatorias, según t.o. en 1998), establece que de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones legalmente fijadas también se podrán deducir "b) Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo". También delegó en la Dirección General Impositiva la facultad de establecer normas relativas a la manera de efectuar tales castigos, competencia que, como advirtió V.E. en la causa de Fallos: 333:2065, cons. 8º, fue ejercida por el Poder Ejecutivo con el dictado del decreto 2.354/86 (y sus modificaciones), en los arts. 133 a 135.
Con respecto al concepto en sí, el art. 136 del citado decreto (texto anterior al introducido por el decreto 2.442/02) expresaba que "Cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad"
El Tribunal fue claro y contundente cuando expresó la diferencia de matiz existente entre "malos créditos" y "créditos incobrables", comprendidos éstos en aquéllos. En efecto, en el cons. 13 del precedente de Fallos: 333:2065, indicó que el primero "alude tanto a los 'créditos dudosos' como a 'los incobrables' -cfr. Art. 139 del decreto reglamentario [actual art. 133]", y especificó que "los 'créditos dudosos' toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas (…)".
Bajo tales pautas hermenéuticas y de conformidad con las constancias de autos, cabe adelantar que los agravios de la recurrente deben ser rechazados. En efecto, como se dijo, la recurrente indicó que el índice de incobrabilidad utilizado respecto de las firmas Etam S.A. y Redmont S.A. fue el concurso preventivo. (vide. fs. 194 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias N° 1). Y, si bien la presentación de las firmas en cuestión en un concurso preventivo es un elemento indicador de incobrabilidad, cabe realizar algunas consideraciones para definir si corresponde acompañar la postura de la recurrente.
Tal como fuera expuesto en el Considerando V, corresponde destacar que la fecha de apertura del concurso de la firma Etam S.A. es el 16/09/99 mientras que respecto a la firma Redmont S.A., la fecha de apertura del concurso preventivo resulta ser el 21/02/97, es decir, en ambos casos, son anteriores a las operaciones contabilizadas por la actora, por lo que la circunstancia que la actora haya continuado operando con el deudor en cuestión revela que no tenía la plena convicción de que se trataba de un deudor incobrable por estar en cesación de pagos.
Sin perjuicio de lo expuesto, cabe advertir que no obstante la falta de estrictez que debe reconocerse a la norma reglamentaria en cuestión, la ley exige la existencia de requisitos mínimos que analizados en el caso concreto, permitan razonable y prudentemente, tener por configurada dicha incobrabilidad a los efectos de una adecuada determinación del gravamen en el período fiscal que se liquida. Circunstancia que tampoco se da en la especie.
Conforme fuera señalado por el Fisco Nacional en la resolución apelada, la contribuyente no aportó documentación o produjo prueba, tanto en sede administrativa como ante este Tribunal, que acredite el inicio de acciones legales tendientes al cobro de las operaciones realizadas, así como tampoco acreditó que haya verificado sus créditos en los respectivos concursos preventivos.
Finalmente, tampoco resultan atendibles los argumentos de la recurrente vinculados con la declaración de quiebra

de sus deudoras, pues dicha situación -de acuerdo con la información obrante en las actuaciones administrativas- ocurrió con posterioridad al período fiscal en debate (21/11/02 para el caso de la firma Etam S.A. y 27/02/04 respecto a la Redmont S.A.).

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 160/07 respecto a este ajuste.

VII.- Que el segundo de los planteos de la recurrente se dirige a cuestionar la actuación fiscal que observó la registración de préstamos -cuya veracidad discute- celebrados con las firmas Savant Corp. S.A., Jo & Co S.A. y con el Sr. Juan Eduardo Griffith, correspondientes a los ejercicios fiscales 2001, 2002, 2003 y 2004.

Con respecto a Savant Corp S.A. los funcionarios fiscales verificaron que el origen de los fondos corresponde a sumas ingresadas en efectivo durante el período comprendido entre el 30/11/97 al 31/08/99.

Asimismo, constataron que la responsable acompañó a fin de documentar los ingresos de divisas al país, únicamente constancias de cambios de divisas. Los pagos realizados durante el período 2003, en el exterior, intentaron ser probados con simples notas membretadas.

Sobre el contrato de mutuo aportado, la AFIP-DGI señala que en el mismo no se establecieron avales y garantías, no se fijó un plazo de restitución, no existieron decisiones societarias en las cuales se trató la solicitud del préstamo y se observó que las personas que intervinieron en su celebración fueron el Señor Sergio O. Haladjian, en carácter de presidente de Savant Corp. S.A. e Ivan A. Abt en carácter de apoderado de Pamsa S.A.

Asimismo, los inspectores constataron que las firmas obrantes en los mutuos que corresponden al Sr. Abt no coinciden con las obrantes en los comprobantes extendidos por la casa de cambio Federal Brokers S.A. que según su aclaración correspondería al mismo.

Se verificó también que de los comprobantes correspondientes a la casa de cambio Federal Bokers S.A. aportados por la recurrente surgen como beneficiarios de estos la empresa Callcam S.A. (empresa de origen uruguayo) y Productora Argentina de Miel S.A. (PAMSA), siendo las entidades bancarias intervinientes del exterior Swiss Bank Corp. De New York, Norinvest Bank C.I. y el ABN Amro Bank.

En consecuencia, se procedió a su impugnación en virtud de las inconsistencias detectadas, pues no se identificaron los reales aportantes.

De la contabilidad de la recurrente surge que dichos préstamos devengaron intereses, que fueron imputados como gastos en los ejercicios fiscales 2001, 2003 y 2004, y teniendo en cuenta que los préstamos cuestionados se originaron en períodos prescriptos, se impugnaron solo los intereses devengados por los supuestos pasivos.

En otro orden de ideas y con relación al mutuo celebrado por la empresa PAMSA S.A. con el Sr. Griffith, la fiscalización verificó que los fondos fueron ingresados en efectivo con fecha 31/07/01, así como que el mentado préstamo devengó intereses que fueron imputados como gastos en los ejercicios fiscales 2001 a 2003. Si bien se intentó constatar la operatoria, lo cierto es que no pudo localizarse al prestamista en su domicilio.

De la consulta a las bases de datos de la AFIP-DGI surgió que aquél falleció el 23/10/04, no denotando capacidad financiera para efectuar el préstamo, toda vez que no era propietario de bienes inmuebles, automotores y cuentas bancarias, no registraba retenciones impositivas desde el año 2000 y registraba su alta en el organismo fiscal debido a su calidad de beneficiario del sistema previsional.

Del análisis de la documentación acompañada para respaldar el pasivo se desprende que la recurrente no efectuó pagos en concepto de cancelación, así como que del documento no surge que se hayan estipulado plazos especiales de restitución ni que se hayan constituido garantías o avales.

Finalmente, tampoco existen decisiones societarias que acrediten que se trató la solicitud del préstamo en cuestión.

Con sustento en los elementos reseñados el ente fiscal impugnó el pasivo declarado en el ejercicio 2001 y consideró dicho monto como incremento patrimonial no justificado, adicionando un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, resultando también impugnables los intereses devengados por el supuesto pasivo que fueron imputados como gasto en los ejercicios fiscales 2001 a 2003.

Con respecto al mutuo registrado por la recurrente con la firma Jo & Jo S.A., el organismo fiscal observó que los

fondos fueron ingresados en efectivo y que se aportó como documental respaldatoria el contrato de mutuo y su imputación contable.
Del análisis de la documentación en cuestión, los funcionarios fiscales concluyeron que no efectuó pago alguno en concepto de cancelación de dicho préstamo, ni tampoco se estipuló en el contrato aportado plazos de restitución ni avales y garantías, así como no se encontraron decisiones societarias que trataran la solicitud de préstamo.
Finalmente, la inspección observó que en el contrato de mutuo aportado no consta la identificación personal del Sr. Terregrosa Navarro, por el cual firma dicho instrumento en su condición de presidente de Jo & Jo Arg. S.A.
Es así que por aplicación del artículo 18, inc. f) de la ley 11.683, texto vigente a la sazón, se impugnó el pasivo declarado en el ejercicio fiscal 2002 y se consideró al monto del mismo como incremento patrimonial no justificado en el impuesto a las ganancias, al que se le adicionó un 10% en concepto de renta consumida en gastos no deducibles en el impuesto a las ganancias y como ventas omitidas en el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 12/01, 01/02, 03/02 y 07/02.
VIII.- Que ello así, la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del ajuste descripto, en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, como consecuencia de la impugnación realizada por el Fisco Nacional respecto de ciertos mutuos contabilizados por la firma, que fueron considerados como incremento patrimonial no justificado.
Entiendo oportuno señalar que a la luz del relato efectuado, el ente fiscal recurrió válidamente –con sustento en el artículo 16 de la LPT- a la estimación sobre base presunta en atención a no contar con elementos de prueba lo suficientemente representativos de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y documentación que lleve el recurrente. Estimación que resulta viable en esos supuestos.
Ahora bien, respecto al ajuste en cuestión, es dable destacar que en relación a la prueba de la existencia de un pasivo, en recientes pronunciamientos que resultan aplicables al caso, la Sala IV de la Alzada en la causa “Valle Escondido S.A.” de fecha 17/05/16, sostuvo que “...la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser en casos como el presente particularmente indudable. Para ello, resulta necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de éste, y su posterior restitución (conf. “Club Vacacional S.A. c/ Dirección General Impositiva c/ recurso directo de organismo externo”, sent. Del 14/4/16...”).
Y señaló también, en la causa “Pasarin, Armando”, que “…más allá de las formalidades que puedan exigirse en la firma de un contrato de mutuo, la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de las modalidades y, eventualmente, de la extinción de la deuda. Es necesario, pues, que se demuestre la secuencia completa de la operatoria pertinente” (Sala I, “Badial SA (TF 32.999I) c/ DGI”, sent. del 3/2/15 y “Ariston SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 16/07/15) …”.
Bajo ese marco doctrinario, el caso sub examine refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente.
Y, en esa dirección, las argumentaciones de la actora -que se limitan a cuestionar el ajuste con sustento en que reposa sólo en la información obrante en las bases fiscales- deben ser rechazadas. Ello por cuanto la impugnación en trato es producto de una investigación fiscal que llevó a que los funcionarios analizaran la documental aportada (contratos de mutuo, comprobantes correspondientes a la casa de cambio que intervino en el supuesto mutuo con la firma Savant Corp. S.A., entre otros elementos), que adolece de serias y concretas irregularidades, que llevaron al juez administrativo a la fundada conclusión de que se estaba frente pasivos inexistentes, razón por la cual el argumento de la actora debe ser rechazado. Frente a ello, y aún contando tanto en sede administrativa como ante esta instancia de oportunidad procesal de probar las operaciones, la recurrente nada hizo.
En función de lo expuesto corresponde confirmar las resoluciones apeladas respecto al ajuste mencionado.

IX.- Que el tercero de los ajustes efectuados se sustenta en tareas de auditoría fiscal que llevaron a la administración fiscal a cuestionar diversas notas de créditos, emitidas a partir del 09/02, que instrumentaban operaciones realizadas con las firmas Etam S.A., Goodwill S.A., Grupo Oeste, Heugas S.A. y Agropecuaria Santa Elena S.A., las que resultaron impugnables en virtud de ciertas irregularidades observadas por el organismo fiscal.

Para su mejor entendimiento resulta oportuno efectuar una descripción de la actividad fiscalizadora en cada empresa en particular.

1.- ETAM S.A.: La fiscalización sostiene que la nota de crédito cuestionada tuvo su origen en operaciones que comprenden los períodos 28/02/00 al 27/04/01, siendo la misma emitida con fecha 09/02, es decir en un período comercial posterior.

Agrega que la misma fue emitida dos meses antes de la quiebra de la firma en cuestión, la cual fue decretada con fecha 21/11/02, correspondiendo las mismas a una supuesta devolución de mercaderías que se encontraban en el stock de su depósito en la localidad de Martínez, Provincia de Buenos Aires.

Sobre este punto, con fecha 07/12/06, la inspección actuante se apersonó en el depósito de la firma a efectos de realizar el inventario, atento la diversidad de telas incluidas en las cajas innominadas, acompañando en el acta en cuestión fotografías de las cajas sin rotular, rollos de tela y bolsas evidenciando que algunas se encuentran identificadas con la firma Blue Navy (vide. fs. 503/516 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias N° 3).

Finalmente, de las consultas en las bases de datos del organismo, surge que la firma Etam S.A. no presentó declaraciones juradas del impuesto al valor agregado desde el año 2001.

2.- GOODWILL S.A.: La nota de crédito cuestionada tuvo su origen en operaciones efectuadas con fecha 03/12/99 y 28/12/99 y fue emitida con fecha 09/03. Se destaca que con fecha 31/10/00 se inició la apertura del concurso preventivo de la firma en cuestión.

La fiscalización advirtió que la actora señaló en sendas multinotas que la operación corresponde a una supuesta devolución de mercaderías por ser bienes en desuso, no adjuntando ninguna documentación al respecto, advirtiendo el ente fiscal que el monto total de la nota de crédito es coincidente con el total de las operaciones con el proveedor en cuestión que se pretendió imputar contablemente.

Asimismo, del relevamiento efectuado por los inspectores se constató que los productos incluidos en la nota de crédito eran mercaderías adquiridas cuatro años antes y que conforme el acta de fecha 07/12/06, ninguno de los bienes que figuran en el inventario acompañado por la propia actora en sede administrativa fueron encontrados en existencia en el depósito.

De la consulta a los sistemas informáticos del ente fiscal se observó que la firma Goodwill S.A. no presentó declaraciones juradas del impuesto al valor agregado a partir del período 03/03.

3.- GRUPO OESTE: La fiscalización señala que las notas de crédito cuestionadas fueron emitidas con fechas 11/04 y 02/05, correspondiendo la operación a la anulación de alquileres no percibidos.

En oportunidad de contestar los requerimientos en sede administrativa, la recurrente señaló que la documentación de respaldo serían el contrato de locación, así como también un convenio de reajuste de alquileres suscripto entre la firma en cuestión y la fiscalizada, habiendo aportado en sede administrativa únicamente el contrato de locación.

Los actuantes verificaron en el Libro Libro IVA Ventas de la fiscalizada que se encontraban registrados alquileres hasta enero de 2002 por un monto mensual de $ 700.

De la consulta a los sistemas informáticos del ente fiscal se observó que la firma Grupo Oeste S.A. no declaró débitos ni créditos, trasladando un saldo técnico a su favor de $ 21,47 en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 01/03 a 06/06.

4.- HEUGAS S.A.: Los funcionarios fiscales señalan que las notas de crédito fueron emitidas con fechas 11/04 y 02/05 y corresponden a operaciones relativas a bienes afectados a un remate realizado por cuenta y orden de Heugas S.A. (Telares). La actora señala que este último fracasó por un determinado estado de los bienes, acompañando al efecto únicamente dos notas enviadas por PAMSA S.A. al proveedor de fechas 14/09/04 y

19/03/05.
Sobre la operatoria cuestionada, los actuantes constataron que la mercadería supuestamente adquirida por la fiscalizada habría sido trasladada desde la localidad de Santa Lucía, Provincia de San Juan a la Provincia de Buenos Aires, sin remito que permitiera la identificación del medio de transporte utilizado y/o transportista que realizó el servicio.
Según la consulta a los sistemas informáticos de la AFIP-DGI se observó que la firma en cuestión no declaró débitos ni créditos, trasladando un saldo técnico a su favor en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado desde el período fiscal 01/02
5.- AGROPECUARIA SANTA ELENA S.A.: La fiscalización señala que la nota de crédito fue emitida con fecha 11/04 y 12/04 y corresponden a operaciones relativas a bienes afectados a un remate realizado por cuenta y orden de Agropecuaria Santa Elena S.A., consistiendo los bienes en cuestión en un grupo electrónico Perkins, una báscula de 1500 kg, motores a explosión, triller para grupo electrógeno y 860 postes de quebracho.
Los actuantes advirtieron que la operatoria fue asentada en el registro IVA Compras, pero -posteriormente- y a través de una multinota impositiva recibida con fecha 06/09/2006 se la incorpora como nota de crédito, advirtiendo el organismo fiscal que para emitir la misma previamente se debió haber facturado el contenido de los bienes allí asentados y afectados a un remate situación que no fue constatada.
Asimismo, y en relación con la operatoria cuestionada, constataron que la mercadería supuestamente adquirida por la fiscalizada habría sido trasladada desde la provincia de La Rioja a la Provincia de Buenos Aires sin remito que permitiera la identificación del medio de transporte utilizado y/o transportista que realizó el servicio.
De la consulta a los sistemas informáticos de la AFIP-DGI, se constató que la firma en cuestión no declaró débitos ni créditos, trasladando un saldo técnico a su favor en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado desde el período fiscal 01/02 ni tampoco registra maquinaria agrícola alguna en los períodos en discusión.
X.- Que en ese contexto fáctico corresponde señalar que a lo largo de todo su recurso de apelación la actora únicamente se agravia de la impugnación de las notas de crédito relativas a las firmas Goodwill S.A. y Grupo Oeste S.A. Con respecto a la primera de las empresas, señala que ninguna de las causas esgrimidas por el ente fiscal puede ser elemento suficiente para demostrar la inexistencia de la operación, máxime si la empresa efectuó la apertura de su concurso el 09/03. Las operaciones datan de diciembre de 1999, por lo que bien pudo efectuar su deducción en el balance impositivo, sea vía “notas de crédito o vía deudores incobrables”.
Sobre este punto, cabe resaltar el comportamiento errático de Pamsa S.A., que por un lado entiende que las notas de crédito serían válidas -sin aportar prueba alguna que permita corroborar sus afirmaciones- y por otro lado, sostiene que en realidad las operaciones con la firma serían deducibles vía deudores incobrables, demostrando con este último argumento un desconocimiento respecto de la naturaleza de la nota de crédito.
Seguidamente, y en otra demostración de su accionar errante, señala que dichas notas de créditos operarían como verdaderas quitas concursales en los términos del artículo 12 de la ley de impuesto al valor agregado, sin aportar prueba alguna que permita avalar sus afirmaciones.
En otro orden de ideas, y con respecto a las operaciones con la empresa Grupo Oeste S.A., la actora reitera que las bases de datos del organismo recaudador no son hábiles para justificar el ajuste en cuestión, argumentos que han recibido puntual tratamiento en el Considerando VIII. En ese sentido, el Fisco Nacional no basó únicamente su ajuste en la información obrante en su base de datos, sino que también tuvo en cuenta las propias argumentaciones dadas por la recurrente a lo largo de la fiscalización y la falta de documental aportada para corroborar sus dichos.
Por todo lo expuesto, no cabe más que confirmar las resoluciones apeladas en punto al ajuste en trato.
XI.- Que se pasará a analizar el ajuste efectuado por el organismo fiscal en el impuesto a las ganancias, vinculado con la impugnación de ciertos gastos catalogados por la recurrente como “Costo de obra no utilizable” en el

ejercicio fiscal 2004.
La inspección le solicitó a la recurrente la documentación respaldatoria de las operaciones.
Verificó entonces que dentro de la cuenta contable en cuestión se encontraban incluidas compras vinculadas con obras de construcción computadas a distintos proyectos, uno de los cuales corresponde a un restaurant en Suipacha, Provincia de Buenos Aires, que según manifestación de la contribuyente nunca llegó a inaugurarse.
Durante la fiscalización la contribuyente aportó un detalle de la composición de la cuenta contable “Costo de obra no utilizable” por lo cual el ente fiscal observó que dichas facturas corresponden a compras de materiales de obra, como así también a sueldos y jornales imputados oportunamente a la cuenta “obras en construcción” y la firma aclara que la suma de $ 11.911,37 que se encuentra incluida en dicho rubro bajo la denominación “Containers”, se corresponde a la compra de containers en remates que luego durante los proyectos fueron utilizados como oficinas y depósitos.
Atento a la naturaleza de las compras en cuestión, los funcionarios fiscalizadores concluyeron que dichos gastos no eran computables a la luz de lo dispuesto en el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias.
XII.- Que en ese contexto, corresponde recordar que esta Sala -en su anterior composición- se expidió en la causa “Terminales Río de la Plata S.A” de fecha 09/09/14 con remisión a los precedentes “Supermercados Acasusso” de fecha 14/04/98; “Alto Paraná S.A.” de fecha 03/11/99 y “Paranatex S.A.” de fecha 16/02/00, sobre el tema en debate. Señaló entonces que “…la ley del impuesto a las ganancias se estructura, para determinados sujetos, sobre la base de tres elementos que conforman la definición de renta: la periodicidad, la permanencia de la fuente y la habilitación de la misma, bien que de acuerdo al texto del art. 2°, Inc. 1, de la ley, puede apreciarse la distinta función que se le asigna a cada uno de estos elementos. Ello así por cuanto con la citada norma son ganancias "...los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación...".
“Como fácil resulta advertir, hay una clara y lógica asociación entre ellos. La renta debe ser susceptible de periodicidad (en el sentido que sea de tal naturaleza que se tenga la posibilidad de ser producida por una fuente), pero al tiempo debe reunir aquellas condiciones que hacen que una renta pueda eventualmente producirse con tal periodicidad: esto es, por un lado, tener la fuente habilitada y por otra parte, que dicha fuente sea lo suficientemente inalterable (permanente) como para que nuevas rentas puedan seguir produciéndose sin agotarla.
“…Que en consonancia con la descripta economía del gravamen, la ley 20.628, en orden al procedimiento de cálculo para obtener el resultado neto, refiere a la detracción del resultado bruto derivado de las distintas prestaciones efectuadas, de los gastos, los insumos no erogables (amortizaciones) y las deducciones.”
“En este orden de ideas, cabe recordar que si bien la ley de impuesto a las ganancias no contiene una verdadera definición de gasto, de sus artículos 17 y 80 (t.o. en 1986) surgen las condiciones que debe reunir para que este sea computable, a la vez que en otros artículos de la ley de marras se enuncian los conceptos deducibles y no deducibles (más allá de que en rigor se admiten deducciones que no constituyen técnicamente "gastos", como por ejemplo las pérdidas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor y por delitos cometidos por empleados).”
“Es imprescindible, en el contexto de la ley, que ese gasto sea "necesario", es decir, que sea ineludible para conseguir el fin determinado, bien entendido que a los efectos de su calificación, no debe ser valorado desde el punto de vista de la libertad del contribuyente sino por su relación con el propósito que se busca."
“Por otra parte, el "gasto" debe estar relacionado con un "rédito". En otros términos, la deducción procede cuando el beneficio es gravable, pues como bien se ha dicho, desde el momento que en el balance fiscal no se incluyen todas las utilidades obtenidas por el contribuyente sino las sujetas al impuesto, es lógico que no puedan deducirse los desembolsos que afecten réditos exentos del gravamen o beneficios que se hallen al margen del mismo. Tal idea, receptada por el entonces régimen del impuesto a los réditos en su art. 5º, es hoy ratificada por la ley del impuesto a las ganancias, que en su actual art. 17 dispone que "en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto".
“Por último, es condición que hace a la procedencia de la deducción del gasto, la sustantividad de su "objeto", en

el entendimiento de que su fin sea el de "obtener, mantener y conservar" una ganancia.”
“…Que es así como en un todo de acuerdo con los preceptos más arriba enunciados y en atención a las condiciones que el "gasto" debe evidenciar a los efectos de su deducción, el legislador ha querido que para establecer la ganancia neta "se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley en la forma que la misma disponga" y ellos son (aunque con las restricciones expresas contenidas en la misma) los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restaran de las ganancias producidas por la fuente que los origina...".
“La ley consagra, consecuentemente, el principio de la inmediatez causal entre los "gastos" y la "renta gravada", lo que equivale a decir que entre dichos conceptos debe existir una relación de causa efecto.”
“La doctrina expuesta no es sino derivación de una interpretación sistemática del propósito y alcance de la ley del impuesto a la renta argentino, y permite concluir que la definición general de los gastos deducibles tiene el sentido de que deben tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravables (que se manifiestan en la conjugación de los elementos mencionados en el considerando anterior) en contraposición de las erogaciones que podrían originarse no con esa finalidad.”
XIII.- Que bajo tales premisas y, teniendo en cuenta lo señalado por la propia recurrente al momento de contestar la vista conferida y luego reiterado en el recurso de apelación en esta instancia, cabe adelantar que sus agravios no pueden prosperar.
En este sentido, luego de describir las obras realizadas, expresamente dice que, si bien comenzó a realizar inversiones en obras para afectar un inmueble a la actividad de “confitería bailable”, lo cierto es que la misma “no tuvo principio de ejecución comercial para la firma Pamsa S.A.….”, situación que sella definitivamente la suerte adversa de los agravios, toda vez que como quedó dicho, únicamente son deducibles los gastos efectuados para la obtención, mantenimiento y conservación de rentas gravadas, situación que no se da en la especie en tanto los gastos en cuestión no están relacionados con bienes afectados a la producción de ganancias gravadas.
XIV.- Que, finalmente, toda vez que la recurrente no expresó agravios sobre el ajuste realizado por el ente fiscal vinculado con las retenciones declaradas en el ejercicio 2004, corresponde su confirmación.
XV.- Que lo mismo ocurre con respecto a los intereses resarcitorios por cuanto tampoco en este aspecto se han expresado agravios.
XVI.- Que resta entonces tratar las sanciones aplicadas, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, nc. a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).
Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.
En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.
Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor.
La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.
Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.
Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para

constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo con lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

En efecto, y contrariamente a lo sostenido por la actora, la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en la causa Mazza Generoso y Mazza Alberto” no implicó la imposibilidad de aplicar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley 11.683, cuando la determinación se efectúa sobre base presunta, sino que lo que nuestro Máximo Tribunal explicó es que si bien la presunción consagrada en el artículo 25 (actual artículo 18) de la ley 11.683 resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

En virtud de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia precedentemente expuesta se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 47, incisos a), b) y c) de la 11683 (t.o. vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo presentado declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de lo señalado en los fundamentos expuestos. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar las sanción aplicada en el impuesto a las ganancias y el IVA, las que –por otra parte- se advierten han sido correctamente cuantificadas.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas, en todas sus partes. Con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

I.Que adhiere al voto de la jueza instructora, salvo en lo que se refiere al Considerando VIII.-

II.Que en cuanto al mutuo registrado por la actora con la firma Jo & Co Argentina SA., el cual fue considerado como incremento patrimonial no justificado por la auditoría fiscal –de acuerdo a lo establecido por el artículo 18 inc f) de la ley Procedimental-, corresponde señalar que si bien comparto la solución de fondo aplicada en el presente decisorio, a mi juicio la norma invocada no habilita al ente fiscal a determinar el débito fiscal aplicando la alícuota sobre los presuntos montos de ventas omitidas.-

No debe olvidarse que se trata de un impuesto que recae sobre el valor agregado de la operación y por imperio legal ese impuesto no integra el precio neto. De esta forma, nunca el contribuyente pudo haber agregado a su valor más que aquello que percibió como precio bruto que, a su vez, incluye el propio impuesto.-

Entiendo que no es relevante para el análisis si esta operación fue declarada, registrada o se emitió factura o comprobante equivalente, sino que debe aplicarse el último párrafo del artículo 10 de la ley de IVA que excluye al propio impuesto de base imponible. Este criterio es compartido por Juan Oklander (“IVA: En ningún caso el impuesto de esta ley integrará el precio neto”, Errepar, DTE 2782 pág. 969).-

En consecuencia y siguiendo la pauta desarrollada, las bases imponibles empleadas en los ajustes de ambos impuestos –Ganancias e IVA- quedará reducida en una suma equivalente al débito fiscal incluido en la operación no declarada; por tal motivo corresponde a la Dirección General Impositiva que practique la liquidación, conforme el criterio aquí expuesto.-

III.Que sin perjuicio de lo dicho en el Considerando I, cabe agregar respecto de las multas aplicadas, tanto en el impuesto a las Ganancias como en el impuesto al Valor Agregado, que las presunciones empleadas por el Fisco

Nacional –contenidas en el artículo 47 incs a), b) y c) de la ley de rito- encuentran su fundamento en los indicios graves, precisos y contundentes detectados por la inspección, lo que lleva a presentar un cuadro de serios reparos sobre la validez de las operaciones discutidas.-

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.-

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE**:

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

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 18:12:38 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 18:48:08 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.27 08:41:21 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.27 08:41:22 -03:00