República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-41639327-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Abril de 2022

Referencia: Voc XI- Expediente N° 31.003-I caratulado “Bundes SRL s/ apelación”. Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el Expediente **N° 31.003-I** caratulado “**Bundes SRL** s/ apelación”,

La Dra. O’Donnell dijo:

I- Bundes S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 392/07, emitida el 6 de diciembre de 2007 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determinaron de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias, por los periodos fiscales 2002 y 2003, que arrojaron un saldo a ingresar de $13.090,92, más intereses resarcitorios.

Además, se le aplica una multa de omisión de $9.163,64 en los términos del art. 45 de la misma ley.

En su presentación ante este Tribunal, solicita en primer lugar que se declare la nulidad de la Resolución por cuanto:

- el F. 8000 de comunicación de inicio de la inspección fue notificado a la Sra. Nora Balmaceda, socia de BUNDES S.R.L., porque su socia gerenta, la Sra. Andrea Fabiana Balmaceda, estaba ausente en el domicilio fiscal, pero la primera carecía de poder, autorización y mandato para representar a la sociedad, de lo que extrae que la fiscalización fue efectuada sin la presencia de responsable alguno y que ello vulneró su derecho de propiedad y la garantía de habeas data (sic).

- los fiscalizadores hicieron circularizaciones a clientes y proveedores cuando aún no existía verificación alguna a nombre de Bundes S.R.L., cuyo inicio fue notificado con posterioridad, procedimiento que califica de irregular e ilegítimo. Agrega que solicitó la vista de las respuestas a las circularizaciones a los clientes y que le fue negada por reservadas y secretas, lo que entiende vulneró la garantía constitucional establecida en el art. 43 y el derecho de defensa consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional.

Solicita, asimismo, que se declare la improcedencia de los ajustes notificados en la Resolución, por cuanto, entre otras consideraciones:

- consisten en la supuesta detección de compras y ventas efectuadas por Bundes S.R.L. por cuenta y orden de terceros no computadas ni en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado ni en las del impuesto a las ganancias, precisamente porque no eran propias, sino producto de un contrato de distribución con Fiorella Deportes S.R.L.

- destaca que los inspectores se constituyeron en el domicilio de Fiorella Deportes S.R.L. y que su socio gerente ratificó el contrato de distribución justificando su celebración en la grave crisis económica y financiera que hubo en el país entre 2001 y 2003, que requería la implementación de todos los medios posibles para evitar la gran recesión emergente.

Aclara que si bien primero el Sr. Fernando Venezia, uno de los socios gerentes de dicha firma, desconoció la firma que habitualmente realizaba su padre (el Sr. Fiore Venezia), al mismo tiempo indicó que no había realizado la operatoria descripta en el citado contrato (fs. 173 cpo. Circularizaciones II); sin embargo, luego, su papá, el Sr. Fiore Venezia, presentó una nota en la que ratificó en todas sus partes el contrato en cuestión (fs. 176 cpo. Circularizaciones II).

Manifiesta que a pesar del reconocimiento formal del contrato, la fiscalización desconoció su efectiva existencia.

- informa a continuación que el 15/9/2005 Bundes S.R.L. rectificó las declaraciones juradas de IVA de los períodos fiscales 07/2001 a 07/2005 incluyendo a los débitos y los créditos fiscales provenientes de las operaciones efectuadas por cuenta y orden de terceros, pero aclara que ello en modo alguno implicó su conformidad con los ajustes practicados en dicho gravamen.

- se agravia que se le traslade la carga de probar su real situación económica, esto es que vendió por cuenta y orden de terceros, ya que ello implicaría exigirle lo que denomina como una "probatio diabolis", califica, por último, el accionar del Fisco Nacional como carente de fundamentación lógica y jurídica.

Por último, se queja de la sanción aplicada en la Resolución porque es significativamente mayor al mínimo legal a pesar que la sociedad no tiene antecedentes sumariales, *atento a que su accionar siempre se ha ajustado a las normas aplicables al caso*, y pide que se la deje sin efecto o, en su caso, que se exima su conducta con arreglo a la causal del error excusable.

Ofrece prueba pericial contable e informativa y, por último, solicita que se revoque la Resolución.

II. A fs. 92/103, el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, solicitando que se confirme la Resolución, con costas

III. Por auto del 2 de septiembre de 2009, obrante a fs. 109 se hace lugar a la prueba informativa dirigida al propio Fisco Nacional para que remitiera los antecedentes administrativos correspondientes a la Orden de Intervención N° 896468/8. A fs. 147 éste informó que la totalidad de los antecedentes fueron remitidos al contestar el traslado del recurso.

En cuanto a la prueba pericial contable, cuyo objetivo era determinar si existía alguna diferencia neta entre las compras y ventas en los ejercicios 2002 y 2003 y su incidencia en el impuesto a las ganancias, a fs. 109 se

intimó a la recurrente a que en el término de 5 días propusiera perito de parte, intimación que fue cumplida a fs. 110, por lo que a fs. 119 se ordenó su producción. A fs. 151 se intimó a ambos peritos a que presenten su informe, bajo apercibimiento de lo dispuesto en el art. 47 del Reglamento; a fs. 158 se intimó a la recurrente a instar la producción de la prueba ofrecida, bajo apercibimiento de dar por decaído su derecho, apercibimiento que se hizo finalmente efectivo, conforme surge de fs. 171, del 17 de noviembre de 2011.

IV. A fs. 186 se elevan los autos a conocimiento de esta Sala y a fs.198 se ponen los autos para dictar sentencia.

V. Corresponde referirse, en primer lugar, a las defensas de nulidad opuestas por la recurrente por supuestos vicios en la Resolución, las que deben ser rechazadas por improcedentes. Es que pesar de los esfuerzos argumentativos que realiza, ninguno de los motivos que esgrime son causales de nulidad, ni se advierten las vulneraciones a los derechos constitucionales que ligeramente invoca, ni al de defensa menos aún al de propiedad; no se advierte vinculación alguna con el instituto constitucional del habeas data. Por el contrario, se constata que el procedimiento de fiscalización sustanciado previamente al acto de determinación de oficio se desarrolló en forma regular, esto es dentro del marco del procedimiento reglado de la ley 11.683 y las facultades que otorgan sus disposiciones para controlar el cumplimiento fiscal, prueba de lo cual es que como consecuencia de ese procedimiento, Bundes S.R.L. rectificó parte de las obligaciones fiscales que eran objeto de investigación. El rechazo de la nulidad es sin costas, en razón de no haberse planteado ni, por ende, tratado como de previo y especial pronunciamiento –*Fallos* 336:70 (“Bolland”)-.

VI. Queda referirse a la legitimidad de los ajustes practicados en la Resolución que tienen como sustento diferencias detectadas entre las compras y las ventas registradas en los libros de IVA y los consignados en las declaraciones juradas que Bundes S.R.L. pretende en sus agravios atribuir a que actuó por cuenta de un tercero a partir de un contrato de distribución. Sin embargo, no solamente no ha podido respaldar documentalmente esa relación sino que sus propios actos demuestran exactamente lo contrario, esto es que las operaciones que el juez administrativo gravó en la Resolución corresponden a ventas propias que no declaró oportunamente, ni en el impuesto al valor agregado ni en el impuesto a las ganancias.

La única diferencia es que las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado fueron rectificadas, en el año 2005, y las del impuesto a las ganancias no.

No puede Bundes S.R.L. entonces desconocer los efectos de sus propios actos, máxime cuando no invoca para ello razón alguna, menos aún prueba su contradictorio proceder. Es que si las operaciones fueron ventas para el IVA no se entienden las razones, técnicas y/o jurídicas, para que este Tribunal deba considerar que no lo fueron para el impuesto a las ganancias.

Ello así máxime cuando, como sostiene el juez administrativo en su Resolución y no ha sido refutado por la recurrente, los conceptos facturados en los comprobantes fiscales no dan cuenta de *ventas por cuenta de terceros*, sino antes bien propias; tampoco se hace allí referencia alguna a comisión o retribución propia de la relación que emerge del contrato de distribución, ni a su facturación y/o registración.

Pretende, en definitiva, Bundes S.R.L. que este Tribunal desconozca y se aparte de la realidad que surge de la documentación que obra agregada a las actuaciones administrativas, entre ella las declaraciones juradas rectificativas del IVA que presentó, todo por sus meros dichos, sin respaldo documental alguno, lo cual es claramente improcedente.

Por lo expuesto, debe confirmarse la Resolución, tanto en cuanto al capital intimado como los intereses

resarcitorios que son accesorios (art. 37, ley 11.683).

VII. En cuanto a la multa de omisión aplicada en la Resolución, las mismas razones llevan a confirmarla toda vez que ha quedado demostrado los elementos necesarios del tipo del art. 45 de la ley 11.683 (t.v.), objetivo y subjetivo, para su configuración, sin que se hayan esgrimido causales válidas que justifiquen analizar su exoneración. Más aún, las consideraciones ya hechas demuestran la omisión incurrida por la aquí recurrente de declarar en forma debida y oportuna en el impuesto a las ganancias operaciones comerciales que ella misma registró y declaró en el impuesto al valor agregado, lo que a las claras constituye la comisión de la conducta que castigaba el art. 45 de la ley 11.683.

Por ello, se confirma íntegramente la Resolución, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere a la conclusión del voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que en primer lugar, adhiero a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell respecto al planteo de nulidad formulado por la actora, efectuando algunas precisiones adicionales.

Que cabe señalar que "la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para 'asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de la formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima '"no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" (CNACAF, Sala v 4/6/1997 —"Sosa Mirta Elena", Impuestos B- 2076). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Hugo Ramón" - CNACAF– Sala IV- - 26/3/1992 - entre otros).

Que en el caso concreto, se advierte de las actuaciones, que la recurrente tuvo conocimiento de la fiscalización, aportó documentación, solicitó prórroga para contestar la vista y finalmente presentó el descargo correspondiente (vide fs. 10/15); con lo cual sus cuestionamientos sobre un “procedimiento irregular” (sic. fs. 61) resultan carentes de asidero.

Tampoco se advierte “falta de objetividad” (sic. fs. 63), puesto que el procedimiento cursado se ajustó a las facultades conferidas por ley para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones impositivas, en este caso de Bundes S.R.L, no implicando el hecho de no haberse concluido en la forma pretendida que permita achacarse al organismo recaudador motivaciones extrínsecas como las que sugiere la recurrente (cfr. criterio de esta juzgadora in re “Proms S.A.” sentencia del 15 de abril de 2015, criterio confirmado por la Sala V de la CNACAF, mediante decisorio del 2 de julio de 2019).

En lo que respecta al argumento contra la supuesta arbitrariedad en la denegatoria de prueba, nuestro más Alto Tribunal tiene dicho que"…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 247:52, 267:393). Asimismo, es doctrina de

este Tribunal que las medidas no admitidas durante el trámite de determinación, pueden ser nuevamente ofrecidas ante esta instancia (conf. arts. 173 y 174 de la ley de procedimiento fiscal y “Carboquímica S.A.C.I.M.”, fallo del 5-7-77) y en tal sentido, la aquí recurrente tuvo amplias posibilidades de proponer pruebas ante esta instancia, derecho que ejerció conforme surge de fs. 81.

Por lo demás, de la lectura del acto cuestionado surgen las razones de hecho y de derecho que llevaron al juez administrativo a practicar el ajuste que diera origen a la liquidación del tributo reclamado. Ello así y más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al sustentar su criterio o al valorar la prueba producida, dicha cuestión debe ser analizada con el fondo, pero sin afectar la validez del acto en crisis.

Finalmente, con relación a la costas y en virtud de los términos expuestos por la actora en su recurso (vide fs. 66, 71 y punto 4° del petitorio obrante a fs. 81), corresponde imponerlas a la vencida.

II- Que adhiero al voto de la Vocal Instructora en cuanto confirma el ajuste practicado como también la liquidación de intereses y la sanción aplicada en el acto cuestionado. Con costas.

III- Por lo expuesto voto por: 1) Rechazar el planteo de nulidad opuesto por la recurrente, con costas; 2) Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N°392/07, 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 $ 5000 por la representación procesal y de $8000 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.27 22:56:12 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.28 12:17:41 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.28 12:26:32 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.28 12:26:33 -03:00