República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-44952662-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 6 de Mayo de 2022

Referencia: Sentencia 31.993-I MASILY S.A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Rubén A. Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver el Expediente N° **31.993-I** caratulada: "**MASILY S.A. s/recurso de apelación**".

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 10/11 la actora manifiesta que viene a interponer recurso de apelación, en los términos del artículo 76 inciso b) de la ley N° 11.683, contra la Resolución N° 156/2008 (DV RRME), de fecha 28/05/2008, suscripta por el Jefe Int. de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI, mediante la cual se impugnaron las declaraciones juradas presentadas por MASILY S.A. (en concurso preventivo) en el Impuesto al Valor Agregado, correspondientes a los períodos fiscales diciembre 2001 a julio 2004, determinándose de oficio, en forma parcial, la obligación tributaria por dichos períodos, con más sus respectivos intereses resarcitorios.

Afirma que el mayor valor de la cuenta "Ventas" en los Estados Contables en comparación al consignado en el Sub diario IVA-Ventas se debe a que incluyó como venta el beneficio de promoción industrial, por lo que no debe ser considerado en la base de cálculo del IVA, como plantea el fisco.

También sostiene que no responde a la realidad de los hechos y entiende arbitrario, el prorrateo que efectúa el Organismo para asignar la base del impuesto a los distintos períodos en cuestión.

Finalmente, ofrece prueba documental, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque el acto apelado.

II.- Que a fs. 79/83 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita el rechazo del recurso incoado por la actora y se confirme la resolución apelada, con costas. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que a fs. 90 se resuelve abrir la causa a prueba y a fs. 99 se da por decaído el derecho a producirla; por

medio de la PV-2022-35814495-APN-VOCIII#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “A”; y a través del IF-2022-40054924-APN-VOCII#TFN se llaman a sentencia.

IV.- Que, a continuación, corresponde describir los ajustes proyectados por la auditoría fiscal en el presente caso.

Conforme surge de las constancias de autos acompañados, las presentes actuaciones se iniciaron con la orden de allanamiento emitida por el Juzgado Federal N° 3, Secretaría Penal “E”, de la provincia de Mendoza, en la causa N° 14044-E, caratulada “Exhorto del Sr. Juez del Juzgado Federal de 1° Instancia de Viedma, librado en autos MASILY S.A. s/ Ley 24.769”.

Dicho allanamiento se llevó a cabo el día 7/09/2004, en el domicilio fiscal y planta fabril de MASILY S.A.; simultáneamente, se efectuó el mismo procedimiento en los domicilios fiscal y comercial de INDUSTRIAS J. MATAS S.C.A.

En base a la documentación reunida, el organismo recaudador, en el ejercicio de las facultades que le son propias, procedió a practicar una fiscalización al contribuyente, a través de la cual constató que la actividad principal que desarrolla es la “Elaboración de frutas, hortalizas y legumbres (151390)”, cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de abril de cada año.

En el marco de dicha inspección, se comprobó que la encartada gozaba de los beneficios promocionales dispuestos por la Ley N° 22.021 y sus modificatorias.

El origen del cargo consiste en la impugnación de la operatoria, consistente en la emisión y registro de notas de débito por importes negativos -a las que otorgaba el tratamiento de notas de crédito- que disminuían el débito fiscal, y que en períodos siguientes eran revertidas mediante el registro de facturas por idénticos importes; situación ésta que permitía a la firma regular impropiamente la determinación del gravamen que consignaba en las declaraciones juradas del IVA. En consecuencia, el fisco ajustó el débito fiscal declarado en los períodos fiscales abril a agosto, octubre a diciembre de 2002 y enero a octubre de 2003.

Además, se comprobó que el total de ventas consignadas en los Estados Contables era superior al monto de las ventas netas registradas en el Sub diario IVA-Ventas, por lo cual procedió a calcular los importes de débitos fiscales omitidos correspondientes a los períodos fiscales mayo 2002 a abril 2004, prorrateándose tales montos en función de los débitos declarados en los meses respectivos.

Por otra parte, se detectaron diferencias entre el crédito fiscal consignado por el responsable en las declaraciones juradas rectificativas presentadas, por los períodos fiscales noviembre 2002 y junio y julio 2004, y los importes registrados por tal concepto en el Sub diario de IVA-Compras. Tales diferencias se originaron en el tratamiento otorgado por la rubrada al monto Bonos IVA-Compras emitidos, los que eran detraídos en cada período fiscal del crédito fiscal respectivo. En atención a ello, computó hasta el límite del impuesto a ingresar los Bonos de IVA-Saldo imputados por la firma a cada período fiscal.

Por último, se consideraron las retenciones consignadas en las declaraciones rectificativas presentadas durante la fiscalización.

V.- Que, en función de lo expuesto, resulta pertinente citar el derecho aplicable en autos.

Que el Régimen de Promoción de la Ley 22.021, denominado “*Régimen especial de franquicias tributarias que tiene por objeto estimular el desarrollo económico de la Provincia de la Rioja”*, instrumentó un régimen de

franquicias tributarias a las explotaciones agrícola-ganaderas, realizadas en predios adquiridos o adjudicados, ubicadas exclusivamente en las Provincias de Catamarca y la Rioja, extendiendo luego el beneficio a la Provincia de San Juan y, mediante ley 22.702, a la provincia de San Luis, con el objeto de estimular el desarrollo económico en las mencionadas provincias.

Que la franquicia establecida en el artículo 8º de la citada Ley dispone que:

"Artículo 8°: Las explotaciones industriales a que alude el artículo 3°, que se hayan instalado o se instalen en la provincia de La Rioja con posterioridad al 4 de julio de 1979 y en las provincias de Catamarca y San Luis con posterioridad al 1° de enero de 1983, inclusive, gozarán de las siguientes franquicias en el impuesto al valor agregado, o el que lo sustituya o complemente:

a) Liberación por sus ventas en el mercado interno y durante quince (15) ejercicios anuales a partir de la puesta en marcha del impuesto resultante a que se refiere el artículo 16 de la ley de impuesto al valor agregado, texto ordenado en 1977 y sus modificaciones, sin perjuicio de su sujeción a las restantes disposiciones de dicho régimen legal. La empresa beneficiaria deberá facturar el monto del impuesto devengado por sus ventas de conformidad a lo fijado en el artículo 19 del mencionado texto legal, teniendo éste carácter de impuesto tributado, a fin de constituirse en crédito fiscal en las etapas subsiguientes.

b) Los productores de materias primas o semielaboradas estarán liberados, por el monto del débito fiscal resultante de las ventas que realicen a empresas beneficiarias del régimen de este artículo desde el día 1°, inclusive, del mes de la puesta en marcha de estas últimas, del impuesto al valor agregado y/o del que lo sustituya o complemente, sin perjuicio de la sujeción a las restantes disposiciones de dicho impuesto.

c) Las empresas que vendan bienes de uso a instalarse en las provincias promovidas por este régimen, vinculados directamente al proceso productivo de las explotaciones comprendidas en el artículo 3°, sus partes, repuestos y accesorios, estarán liberadas, por el monto del débito fiscal resultante de las ventas que realicen, del impuesto al valor agregado, o del que lo sustituya o complemente, sin perjuicio de la sujeción a las restantes disposiciones de dicho impuesto.

Esta franquicia solamente alcanzará a aquellos bienes necesarios para la puesta en marcha, previa aprobación del listado por la autoridad de aplicación;…"

De los antecedentes administrativos, se desprende que la empresa fue promovida con los beneficios de la ley 22.021 y sus modificaciones, mediante los decretos de la provincia de San Luis Nº 194/88 del 15/02/1988 y N°1763/96 del 27/9/1996 -los que, en copia, se encuentran agregados a fs. 539/551 y 552/554 de los antecedentes administrativos, Cpo. IVA 3/4-, en los que se establecen los requisitos que debe cumplir el proyecto, tales como la inversión, el plazo para denunciar el inicio de las actividades y demás condiciones, transcribiéndose la normativa descripta en el Considerando anterior, referida a la mencionada ley de promoción industrial.

VI.- Que, dicho esto, procede en primer lugar puntualizar que, en su escrito de apelación, la actora ataca todo el acto administrativo recurrido, pero se agravia únicamente del ajuste que surge del cotejo entre las mayores ventas informadas en los Estados Contables con las registradas en el Sub diario de IVA-Ventas, y el posterior prorrateo que efectúa el fisco para asignar la base imponible del impuesto a los distintos períodos en cuestión.

Agrega, que dada la complejidad de los temas "*no pueden ser explicados con el grado de detalle necesario a efectos de lograr una total claridad de los ajustes efectuados por el contribuyente*", por lo que ofrece la prueba pericial contable, a lo que este Tribunal hiciera lugar, pero que a falta de respuesta, a fs. 99 se dio por decaído el

derecho a producirla.

En ese contexto, corresponde analizar el agravio formulado por la actora.

Que a efectos de determinar la base imponible del impuesto, el art. 10 de la ley del IVA indica que: *"El precio neto de venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza..."*

En otro orden de ideas, de la lectura del libelo recursivo presentado por la actora, se observa que el mismo carece argumentos suficientes para explicar el agravio sometido al análisis de la pericia contable -informe que finalmente no se produjo- circunstancia que fulmina su pretensión.

Respecto de la queja sobre el prorrateo de la diferencia en las "Ventas" entre los Estados Contables y el Libro IVA Ventas, he de advertir que no va más allá de plantear su disconformidad sin explicar específicamente si su disidencia es total o parcial, ni los motivos que fundamentan tal postura o una exposición de cuál sería, a su criterio, el prorrateo correcto.

Cabe recordar, que en el presente caso resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo, y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la veracidad de sus registros.

En efecto, cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido; hecho, éste último, que no se cumplió en autos.

En definitiva, no habiendo pruebas en contrario, la diferencia de base imponible lleva sin más a confirmar la determinación efectuada.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el agravio planteado, toda vez que de la documentación producida en esta instancia no surge con claridad el desacuerdo de la actora.

En consecuencia, voto por confirmar el criterio fiscal aquí apelado.

VII.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios, el art. 37 de la ley 11.683 dispone que *"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"*.

"…La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta".

Respecto a su naturaleza jurídica el Máximo Tribunal ha fijado su postura en el sentido *"El presupuesto generador de los intereses establecidos por el art. 42 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modific.) así como de los previstos por el art. 161, no es otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la prestación que la ley pone a su cargo. Esta falta de cumplimiento oportuno - se encuentre la deuda a cargo del contribuyente o del Estado- es el hecho que la ley contempla para establecer el comienzo del curso de los intereses ya que ellos representan un modo específico de indemnización al acreedor, por el retraso en la satisfacción de esa obligación pecuniaria"(*Fallos: 308:283), es decir que le reconoce características indemnizatorias, tendiendo así a resarcir a la víctima, en este caso la Hacienda Pública, restituyéndola al estado anterior a la mora.

Que ello es así, por cuanto se impone en forma automática, sin interpelación alguna, ni debe ponerse en mora al deudor, al ser obligaciones de plazo cierto y no exige para su aplicación la tramitación de sumario alguno por tratarse de una sanción de tipo civil.

Que para se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

a) El retardo en el pago de la obligación a cargo del deudor. El organismo fiscal es el encargado de fijar los vencimientos para la presentación tanto de las declaraciones juradas de los impuestos a cuyo cargo se encuentra su recaudación, como los anticipos de ellos, retenciones y percepciones que deben ingresar los contribuyentes (conf, Decreto 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento en el ingreso total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

b) Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dictámenes DATJ de la DGI 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re "IKA-Renault SAICyF" del 25/02/1982, "...El artículo 42 de la ley 11683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado artículo 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del artículo 509 del Código Civil (artículo 1732 del nuevo Código), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable" (artículo 1730 del nuevo Código). En el mismo sentido "*Vendomé SRL"*, JNCAF Sala III, 9/10/79 y "*ESSO SAPA"* - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

c) El daño. Consiste en la privación del uso del capital al Estado durante el período en que el deudor estuvo en mora, teniendo lugar en esta materia por la falta de ingreso al vencimiento de la obligación tributaria.

Que en atención a lo expuesto y no habiendo la actora manifestado agravio alguno al respecto corresponde su confirmación.

VIII.- Que, a tenor de todo lo expresado, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

Que en virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución N° 156/2008 (DV RRME), con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.05 17:53:33 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.06 11:52:31 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.06 11:52:32 -03:00