República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-81899225-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Agosto de 2022

Referencia: EX-2020-08902874-APN-SGAI#TFN y acum EX-2020-08902397-APN-SGAI#TFN y EX-2022-15212753-APN-SGAI#TFN-AGROSERVICIOS ROBLE S.A.-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2020-08902874-APN-SGAI#TFN y sus acumulados EX-2020-08902397-APN-SGAI#TFN y EX-2022-15212753-APN-SGAI#TFN, caratulado “AGROSERVICIOS ROBLE S.A s/recurso de apelación.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2020-08902819-APN-SGAI#TFN y RE-2020-08902269-APN-SGAI#TFN Agroservicios Roble S.A. interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 2 de diciembre de 2019 dictadas por el Jefe (Int.) de la División, Revisión y Recursos de la Dirección Regional Junín de la Dirección General Impositiva, donde se determinó, en la primera de ellas, de oficio la materia imponible correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2016 y 2017 con más intereses resarcitorios, y se aplica una sanción por el período fiscal 2017 conforme lo normado por los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. vigente), equivalente a tres (3) tantos del impuesto evadido y en la segunda se determina el IVA por los períodos fiscales 09/2015 a 08/2017, con más intereses resarcitorios y se difiere la instrucción y aplicación de sumario por los períodos mensuales 09/2015 a 08/2016 y 09/2016 a 08/2017, respecto al IVA, y por el ejercicio 2016 en el impuesto a las ganancias conforme lo normado por el art.20 del régimen penal Tributario conforme lo establecido por el art. 279 de la ley 27.430.

Que mediante resolución de fecha 30 de diciembre de 2021 (RE-2022-15212160-APN-SGAI#TFN), se aplica la sanción correspondiente al IVA por los períodos 09/2015 a 08/2017, conforme lo normado por los arts.46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. vigente), equivalente a tres (3) tantos del impuesto evadido.

Sostiene que el Fisco concluye en márgenes de comercialización en combustibles incompatibles con los propios de su actividad comercial. Destaca que no fueron impugnadas las compras, por lo cual la cantidad de litros adquiridos son los que oportunamente declaró. En cuanto a los índices utilizados, afirma que los valores consignados en su documentación y registros, son similares a los que indica el sector, mientras que los

determinados por el Fisco -dice- serían incompatibles la realidad económica.

Analiza los indicios utilizados, y concluye que el Fisco realiza una determinación, donde se aparta de las presunciones legales enunciadas en el art.18 de la ley 11.683 (t.o. viegnte) y por aplicación de indicios como “rendimiento normal del negocio, explotación o de empresas similares”, muestra una incongruencia ya que, siendo el margen de comercialización de combustible, del 8 a 12%, estimativamente, surge de la determinación un margen ampliamente superior. Asimismo hace notar que la mayor parte de las ventas es de gas oil y eso dificulta aún más alcanzar los guarismos que establece la representación fiscal. Destaca que la prueba ofrecida tiene por finalidad, demostrar que la empresa muestra porcentuales de comercialización muy inferiores a los determinados por el Fisco.

Se agravia de los intereses aplicados conforme lo normado por el art.37 de la ley rito, señalando que los mismos resultan desproporcionados, por ser irrazonables y confiscatorios. Realiza todo un análisis de los mismos, concluyendo que se violan principios, derechos y garantías constitucionales establecidos por los arts. 31, 14, 28, 17 y 19 concluyendo que la tasa de interés aplicada torna ilegales las resoluciones 598/19 o 841/10 del Ministerio de Economía.

En punto a la sanción que se le aplica en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2017, afirma que la calificación de la misma se fundamenta en un cálculo presunto. Manifiesta que el hecho de no haber impugnado las compras significa que la cantidad de litros comprados de cada uno de los combustibles vendidos es correcta.

Por otro lado, señala que si la renta fuera tal no hubiera llegado a presentarse en concurso, como lo hizo. Afirma que el carácter presuntivo que le ha dado a la determinación, no amerita la calificación de defraudación y cita el precedente de nuestro más Alto Tribunal, en los autos “Mazza Generoso y Massa Alberto” y sostiene la inexistencia de dolo.

Se refiere a la sanción que fuera aplicada en el impuesto al valor agregado por los ejercicios septiembre 2015 a agosto 2017, refiriendo la mayoría de sus argumentos a la cuestión de fondo, y sostiene que la determinación que da origen a la misma es en base presunta y no cumple con las condiciones legales, resultando por lo tanto ilegítima e invoca el principio de la realidad económica.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se revoquen los actos administrativos, con costas.

II.- Que mediante IF-2020-62875751-APN-DTD#JGM e IF-2020-62879948-APN-DTD#JGM, contesta traslado el Fisco Nacional. Indica en primer lugar que las resoluciones dictadas por el juez administrativo, se encuentran ajustadas a derecho. En cuanto a la cuestión de fondo manifiesta que del análisis de los débitos y los créditos fiscales según los libros de IVA y los que surgen de las declaraciones juradas del citado impuesto, se detectó que declaró débitos fiscales mayores a los que surgen de los libros, a partir de lo mismo se arribó a un monto de ventas netas. Asimismo hace notar que uno de los integrantes de la firma, manifiesta que la diferencia fue originada en ventas de combustibles no declaradas oportunamente, motivo por el que se consideró que se encontraría en presencia de ingresos no declarados en el impuesto a las ganancias.

Resalta que el quantum de la obligación tributaria, fue liquidado por conocimiento cierto de la materia imponible del gravamen, que los ajustes realizados los fueron de conformidad con las potestades de verificación y fiscalización conferida por ley, porque debe ser rechazada la desproporción alegada por la recurrente, ya que incluso fue ella quien reconoció expresamente una ineficiente registración contable.

Se refiere a los índices utilizados, aseverando que se encuentran bajo las normas legales, y que tampoco corresponde hacer lugar a lo señalado respecto de la realidad económica. Explica cómo fue el procedimiento seguido para arribar al ajuste, y destaca que la actora no cuestiona el fondo del ajuste, sino que se limita a cuestionar el margen o los índices utilizados, sin que pruebe sus dichos.

En punto a los agravios efectuados respecto de los intereses resarcitorios, se refiere a la normativa aplicada y señala que toda vez que la conducta llevada a cabo no fue extraña a su voluntad, y produjo daños a la renta pública, corresponde confirmar los intereses resarcitorios liquidados, con costas.

Por último con relación a la sanción aplicada, en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2017, conforme lo normado por los arts. 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley 11.683, destaca que la actora perjudicó al Fisco mediante la presentación de declaración jurada original consignando datos inexactos o que no reflejan sus situación impositiva real. Asimismo agrega que la liquidación de la obligación tributaria fue realizada por conocimiento cierto de la materia imponible del gravamen y que se encuentra debidamente acreditado tanto el elemento subjetivo como el objetivo.

Que en cuanto a la apelación deducida por la actora en el IVA la representación fiscal solicita, se declare desierto el recurso, ya que la única crítica de la recurrente se limita a la discusión dogmática de las conclusiones fiscales, no aportando elementos extras a lo argumentado en sede administrativa, implicando una carencia de agravio concreto.

Subsidiariamente, expresa el método llevado a cabo a fin de llegar al ajuste cuestionado y toda vez que los argumentos vertidos por la actora carecen de entidad suficiente para desvirtuar las circunstancias detalladas.

Que mediante IF-2022-37799143-APN-DTD#JGM contesta traslado respecto de la apelación correspondiente a la sanción aplicada en el IVA por los períodos septiembre 2015 a agosto 2017, señalando que en primer lugar que el acto apelado cumple con cada uno de los requisitos esenciales establecidos por la ley 19.549.

Afirma que por medio de las pruebas colectadas se observa una intención deliberada por la recurrente de obtener un beneficio indebido y encuadrando su conducta dentro de las presunciones de los incisos a), b) y c) del art.47 de la ley 11.683. Explica que la actora presentó las declaraciones juradas originales del IVA, por los períodos en cuestión, de una manera que no se correspondía con la realidad y de no existir fiscalización jamás se hubiera descubierto la maniobra evasiva.

Agrega que tampoco aporta elementos probatorios para desvirtuar el dolo, por lo tanto concluye que que se encuentra debidamente acreditado tanto el elemento objetivo como el subjetivo, solicitando se confirme la procedencia de la multa, con costas.

Que en todas sus contestaciones se opone a la prueba ofrecida por la actora, ofrece prueba, hace reserva de la cuestión federal y solicita oportunamente se dicte sentencias confirmando todas las resoluciones apelas, con costas.

III.- Que mediante IF-2021-39128252-APN-VOCXII#TFN, se encuentra agregada sentencia donde se resuelve acumular el expediente EX-2020-08902397-APN-SGAI#TFN al que lleva el Nº EX-2020-08902874-APNSGAI#TFN.

Por PV-2021-69337730-APN-VOCX#TFN, se abre la causa a prueba haciendo lugar a la informativa y pericial contable.

Finalmente mediante PV-2022-23251777-APN-VOCX#TFN se clausura el periodo probatorio y por PV-2022-27932642-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D”, a través de IF-2022-33578486-APN-VOCX#TFN se ponen los mismos para alegar, obrando solo el alegato del Fisco Nacional (IF-2022-39202985-APN-DTD#JGM).

Que por medio de IF-2022-47324197-APN-VOCX#TFN se acumula el EX-2022-15212753-APN-SGAI#TFN a los autos de referencia. Mediante PV-2022-47906331-APN-SGAI#TFN se reordena el trámite de la causa y en virtud de la identidad de las medidas probatorias propuestas en la causa ahora acumulada, con las ya ordenadas en autos se está a lo decidido en el EX-2020-08902874-APN-SGAI#TFN.

Que por medio de IF-2022-79375543-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que del informe final de inspección que surge de las actuaciones administrativas Ganancias Cpo.2, fs.234/250 (IF-2020-62875877-APN-DTD#JGM), se observa que la recurrente se encuentra inscripta en la actividad principal de venta al por menor de combustibles para vehículos, cerrando sus ejercicios el 31/08 de cada año.

Explican los inspectores las tareas llevadas a cabo y señalan que la recurrente expuso en sus declaraciones juradas de IVA débitos fiscales mayores a los que surgen según Libros, lo cual demuestra la presencia de ventas declaradas en IVA no registradas en los Libros IVA ventas.

Por otro lado destacan que de la consulta al Sr. Agustinelli Marcelo, apoderado de la firma, manifiesta que los ajustes parten, de ventas de combustible no declaradas, si bien lo mismo no es base imponible de IVA, deben ser declarados en el impuesto a las ganancias por considerar recupero de gastos, en virtud de lo mismo se está en presencia de ingresos no declarados en el impuesto a las ganancias.

Se refieren a la incidencia en el impuesto a las ganancias señalando que se presume la existencia de ventas de combustibles no declaradas. Explican que, para llegar a dicha venta, se procedió aplicando el porcentaje promedio del período fiscal de compras gravadas respecto del total.

V.- Que previo a todo corresponde disponer el rechazo de la petición que formula el Fisco Nacional de “declarar desierto el recurso” toda vez que para que proceda el defecto alegado, los vicios de la demanda deben ser de tal magnitud que impidan conocer con facilidad lo que el actor pretende, impidiéndole ejercer a la contraria su derecho de defensa, lo que no se vislumbra en el caso bajo análisis. Que en el caso de existir dudas acerca de si el escrito en que se expresan agravios reúne o no los requisitos para tenerlo por tal, ha de estarse a la apertura de la segunda instancia, que implica una garantía más, para el que tiene un derecho legítimo para hacer valer en justicia (conf. Cámara Comercial - Sala A- ED 19-5-81, pág. 3).

Que realizada tal aclaración corresponde analizar la prueba producida en autos.

Que de la pericia contable acompañada mediante IF-2021-117754041-APN-DTD#JGM, surgen en primer lugar aclaraciones previas donde los peritos contadores, hacen notar que conforme la quiebra de la sociedad según decreto de fecha 10/07/2019, la apelante informó que los registros contables fueron entregados en el Juzgado con motivo de esta, permaneciendo allí y que con motivo de la pandemia no fue posible retirarlos, atento lo cual tampoco resulta posible ponerlos a disposición. Se refieren al punto a) de la pericia, donde se solicita que determinen la cantidad de litros comprados de nafta común, nafta súper y gas oil para los meses de septiembre de 2015 a agosto de 2017, y señalan que de acuerdo a documentación tenida a la vista, consistente en facturas de compras e información del sistema informático, se confecciona el Anexo I, con el detalle, de dicho anexo

agregado mediante IF-2021-117753789-APN-DTD#JGM.

En cuanto al punto b) y c) donde se solicita determinen el valor de compra en concepto de combustible y otros conceptos y la cantidad de litros vendidos a empresa y consumidor de cada uno de los item, en ambos casos para el período comprendido entre septiembre de 2015 a agosto 2017. Indican que lo mismo no es posible atento no contar con la información y documentación respaldatoria. En lo que respecta al punto d) que se solicita se determine el valor de venta en concepto de combustibles y otros conceptos par los meses ya mencionados se remiten nuevamente al Anexo I.

Luego en el punto e) se solicita determinen los márgenes de compra-venta para los ejercicios cerrados el 30/09/2016 y el 30/09/2017, el perito a propuesta de la actora expone los montos conforme a constancias entregadas por la empresa y el perito del Fisco Nacional, manifiesta que en atención a la ausencia de libros rubricados no es posible dictaminar sobre lo solicitado. Acerca del punto f) en el cual se pide indiquen el débito fiscal para cada uno de los meses entre septiembre de 2015 y agosto 2017, también se remiten al Anexo I. El punto g) no fue realizado atento señalar ambos peritos que no cuentan con la información y documentación respaldatoria. También se solicitó en el punto h) que se determine el patrimonio para los ejercicios cerrados el 31/08/2016 y 31/08/2017 y en el j) la incidencia de los intereses liquidados sobre la renta anual de los citados ejercicios el perito propuesto por la actora expresa los valores en ambos puntos y el de Fisco nuevamente señala que no es posible ante la ausencia de libros rubricados. Respecto al punto k) y l) señalan que no cuentan con información suficiente. Por último en los puntos m) y n) se solicita determinen los activos totales con que contaba la empresa al cierre de los ejercicios 31/08/2016 y 31/08/2017, y el porcentaje de la incidencia de los intereses sobre el activo, el patrimonio neto y la renta del ejercicio cerrado el 31/12/2017, respectivamente, el perito de la actora en ambos casos expone los montos y el del Fisco se remite a lo ya mencionado, en relación a la falta de libros rubricados.

Que asimismo mediante IF-2021-117753531-APN-DTD#JGM, se acompaña otro informe pericial donde se reitera lo ya expuesto y se agregan dos puntos de pericia, identificados como f) y g) en el primero se solicita que determinen cual es el margen que se aplica en el sector para la venta de combustibles, períodos 09/2015 a 08/2017 y en el segundo que a partir de dichos márgenes, determinen cual es la renta para la sociedad en los ejercicios cerrados al 31/08/2016 y 31/08/2017. Respecto al punto f) el perito de la actora señala que mediante información de consultas a estaciones de servicios, y datos de entidades relacionadas, llegó a los porcentajes los cuales a su vez presentan variaciones, señalándose el máximo y mínimo constatado para cada rubro. El perito del Fisco Nacional en cambio manifiesta que no surge de los libros dicha información, y que se abstiene de emitir opinión por ser una prueba de carácter informativo. Por último en relación al punto g) ambos señalan que, no es posible dictaminar sobre lo solicitado atento no contar con la información y documentación respaldatoria

Que mediante IF-2021-117753789-APN-DTD#JGM, la representante fiscal impugna los informes periciales (puntos e), h), j), m) y n) de la pericia agregada por IF-2021-117754041-APN-DTD#JGM y los puntos e), f), i), k), n), ñ) por IF-2021-117753531-APN-DTD#JGM). Argumenta que las conclusiones vertidas carecen de objetividad y sustento documental en tanto los registros contables se encuentran en el juzgado donde tramita la quiebra, lo que conlleva a la falta de rigurosidad técnica.

Que resulta atinado lo manifestado por la apoderada fiscal en punto a que las conclusiones a las que arriban los peritos carecen de sustento documental y objetividad atento surgir de los informes periciales, que los registros contables no están a disposición, como así también que el perito de la actora expone importes de los cuales se desconocen los orígenes y no expone razón de sus dichos. Que de este modo se puede advertir que la prueba pericial contable producida en autos, no añade ningún elemento que sirva para desvirtuar las conclusiones a las

que arribara la fiscalización actuante.

Que respecto a la prueba informativa corresponde hacer notar que si bien, la misma fue admitida por este Tribunal, no fue producida en autos, ni siquiera acreditado el diligenciamiento del oficio al cual se le hizo lugar.

Que asimismo corresponde destacar que el propio accionista y apoderado de la firma recurrente, es quien manifiesta que el motivo por el cual se ajustaron ventas, bajo la cuenta “venta ajuste” en el Libro Diario aportado, es porque las mismas se refieren a ventas de combustibles no declaradas oportunamente. (vide IF-2020-62880054-APN-DTD#JGM , fs.141, cpo ganancias 1 O.I. Nº 1620103)

Que en el 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.

A tenor de lo expuesto, la falta de respaldo probatorio idóneo de la parte actora, sumado a la falta de argumentos vertidos en los recursos incoados respecto a la cuestión de fondo de los ajustes llevados a cabo, no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

Que de acuerdo con lo apuntado, resulta de aplicación la inveterada doctrina por la cual las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna demostrar intergiversablemente los hechos en que sustenta su pretensión. Que de seguirse otra tesitura “la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69).

Que asimismo corresponde referirse al agravio puntual que efectúa la recurrente respecto a la aplicación al caso del principio de la realidad económica de los hechos, debiendo en consecuencia tener en cuenta que los indicios que posibilitan la aplicación del método de la realidad económica han de ser debida y suficientemente acreditados por el ente recaudador, ya que es éste quien en ejercicio de los poderes mencionados, cuenta con la facultad fiscalizadora, y por ende sobre él recae la carga de probar la configuración de los hechos que determinan la operatividad de la norma, en orden a la prescindencia de las formas adoptadas por las partes del negocio jurídico, a los fines de la formulación de cargos por supuestas infracciones al régimen tributario (Fallos: 326:4397), pues comporta un imperativo del propio interés en virtud del cual la suerte de una determinada postura queda sujeta a la comprobación de los extremos que se invocan en sustento del derecho alegado (conf. Sala III de la CNACAF "Omega Coop. de Seguros Ltda. [TF 10.350] c/DGA", sentencia del 28 de febrero de 2006). Es por todo ello, que en este caso la actora, que es quien solicita aquí su aplicación, debería por los medios de prueba que considere pertinentes demostrar que los hechos responden a otra realidad distinta a la expuesta por el Organismo Fiscal, lo que no se advierte que haya ocurrido en el caso, sin perjuicio de que conforme lo solicitó se hizo lugar a la prueba informativa y pericial contable, la cual fue oportunamente analizada y no resulta suficiente para demostrar sus afirmaciones.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el IVA conforme surge de los actos recurridos.

VI.- Que corresponde referirse al agravio formulado por la actora sobre la liquidación de los intereses resarcitorios, alegando que resultan desproporcionados e irrazonables, menoscabando el derecho de propiedad y

las garantías que surgen de la Constitución Nacional y las tasas de interés superarían la concepción cuantitativa de la Corte.

Que los intereses resarcitorios 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". Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente en este caso (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank 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 y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Que en contraposición a lo expuesto por la recurrente, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato, aplicando las resoluciones vigentes (Resoluciones ME P N° 496/2006 y 841/2010). A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Si bien la actora ofreció puntos de pericia a los fines de demostrar sus apreciaciones respecto de la liquidación de intereses (vg. vide RE-2020-08902269-APN-SGAI#TFN y RE-2020-08902819-APN-SGAI#TFN, acápites pericial contable), más allá de las consideraciones solamente por parte del perito a propuesta de la actora en torno a la incidencia de los intereses liquidados sobre la renta de los distintos períodos, el patrimonio y el activo, cabe señalar que el perito del Fisco en dichos puntos señaló que “En atención a la ausencia de libros rubricados no es posible dictaminar sobre lo solicitado” (sic), que asimismo el perito por parte de la actora no aclaró los documentos en que se basó para llegar a los cálculos de los puntos j) y n), toda vez que en los restantes puntos relacionados con lo mismo, coincide con el perito del Fisco en punto a que no se tiene la información suficiente para contestar dichos puntos.

Por lo expuesto, teniendo a la vista el detalle de la liquidación de los accesorios de ambas resoluciones determinativas, de donde surgen las fechas tomadas como referencia y el cálculo efectuado conforme el artículo 37 de la ley de rito, no se advierten inconsistencias (vide. RE-2020-08902837-APN-SGAI#TFN pag.18/19 y RE-2020-08902283-APN-SGAI#TFN pag.16/25), procediendo su confirmación.

VII.- Que resta pronunciarse sobre las multas impuestas a la recurrente en el IVA y en el impuesto a las ganancias, por los períodos 09/2015 a 08/2017 y 2017, respectivamente, conforme lo normado por los arts.46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. vigente) y graduadas en tres veces los tributos determinados, con sustento en los citados artículos.

Cabe señalar 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).

Que por otro lado y atento lo señalado por la actora en sus recursos, no escapa a la suscripta el criterio fijado por la Corte Suprema de Justicia in re “Mazza Generoso y Mazza Alberto” del 06/04/1989 (Fallos 312:447), donde se sostuvo que las presunciones otorgadas por la ley para determinar la obligación tributaria, no resultaban aptas para presumir una conducta fraudulenta del contribuyente, doctrina que ha sido mantenida en las sentencias dictadas en las causas "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello (TFN 10.582-I) c/DGI" - 31/3/1999, y "Montenegro Hermanos Sociedad Anónima c/Dirección General Impositiva" – 24/8/2000.

Que en primer lugar, del cotejo de las actuaciones surge que la determinación del tributo se realizó en base a la auditoría efectuada por los inspectores conforme surge del informe final de inspección (fs.234/250 IF-2020-62875877-APN-DTD#JGM) donde indican que se relevaron los libros de IVA Compras y Ventas los cuales se cotejaron con las declaraciones juradas por su parte presentadas. Asimismo también se observaron el Libro Diario y el balance respectivo y se utilizaron los datos que surgen de la base E-Fisco y demás elementos recabados durante la fiscalización, como por ejemplo circularización a proveedores.

Por su parte, con relación a las presunciones establecidas por el art. 47 de la ley de rito, 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 cuanto a la utilización de las presunciones del art. 47 inc. a), b) y c) respecto de los ajustes en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA, esto es 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"; que "cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible", y que "si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso" respectivamente, cabe señalar, que se advierte que a partir del obrar del Fisco al detectar la inclusión de datos inexactos que generaron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible que debía ser exteriorizada; se advierte una maniobra de parte de la recurrente tendiente a ocultar su realidad impositiva, lo que concreta tanto el tipo penal imputado como el debido perfeccionamiento de dicha presunción.

Que analizadas las actuaciones y al no existir elementos probatorios, ni agravios en autos que conmuevan el dolo atribuido por el ente fiscal, cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo para aplicar las multas bajo examen no han sido rebatidos y resultan suficientemente aptos para fundar la pertinencia de las sanciones aplicadas.

Por lo expuesto, esta juzgadora concluye que se encuentra justificado tanto el encuadre sancionatorio realizado por el Fisco como la graduación aplicada, disponiendo confirmar las multas aplicadas.

VIII – Por todo lo expuesto voto por confirmar las determinaciones de los impuestos a las ganancias por los ejercicios fiscales 2016 y 2017 y del IVA por los períodos 09/2015 a 08/2017 en todas sus partes, como así también las sanciones impuestas en el IVA y en el impuesto a las ganancias, por los períodos 09/2015 a 08/2017 y 2017, respectivamente, con más los intereses resarcitorios que correspondan, con costas a cargo de la parte vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial a la decisión propuesta por la Vocal Instructora.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las determinaciones de los impuestos a las ganancias por los ejercicios fiscales 2016 y 2017 y del IVA por los períodos 09/2015 a 08/2017 en todas sus partes, como así también las sanciones impuestas en el IVA y en el impuesto a las ganancias, por los períodos 09/2015 a 08/2017 y 2017, respectivamente, con más los intereses resarcitorios, con costas a cargo de la parte vencida.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $806.567 (pesos ochocientos seis mil quinientos sesenta y siete) equivalente a 89,61 (ochenta y nueve con 61/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio

letrado, la suma de $2.016.416 (pesos dos millones dieciséis mil cuatrocientos dieciséis) equivalente a 224,02 (doscientos veinticuatro con 02/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos en el Expte. EX-2020-08902874-APN-SGAI#TFN y el resultado obtenido, conforme Ley 27.423, Acordada N°12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $273.659 (pesos doscientos setenta y tres mil seiscientos cincuenta y nueve) equivalente a 30,40 (treinta con 40/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $684.147 (pesos seiscientos ochenta y cuatro mil ciento cuarenta y siete) equivalente a 76,01 (setenta y seis con 01/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos en el Expte. EX-2020-08902397-APN-SGAI#TFN y el resultado obtenido, conforme Ley 27.423, Acordada N°12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $86.757 (pesos ochenta y seis mil setecientos cincuenta y siete) equivalente a 9,64 (nueve con 64/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $216.892 (pesos doscientos dieciséis mil ochocientos noventa y dos) equivalente a 24,10 (veinticuatro con 10/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos en el Expte. EX-2022-15212753-APN-SGAI#TFN y el resultado obtenido, conforme Ley 27.423, Acordada N°12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

5°) Regular los honorarios del contador Gustavo Alberto Yañez por su desempeño en autos como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $895.879 (pesos ochocientos noventa y cinco mil ochocientos setenta y nueve) equivalente a 99,53 (noventa y nueve con 53/100) UMA la que queda a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

Regístrese y notifiquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.08 08:00:40 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.08 11:51:38 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.08 12:49:28 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.08 12:49:29 -03:00