República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-83087572-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Agosto de 2022

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N°48.875-I "AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L." VOC XII

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 48.875-I caratulado “AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias – Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

1. Que a fs. 70/79 GONZALO EDUARDO PUENTE en carácter de apoderado de AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L., interpone recurso de apelación previsto en el artículo 76 inc. b) de la Ley 11.683 (t.o.. en 1998) contra las resoluciones Nº 48/18 y 49/18 (DV RPOS), ambas de fecha 25 de abril de 2018, dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determinaron, respectivamente, el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2014 y 2015 y el Impuesto al Valor Agregado noviembre 2013 a diciembre 2015, con más intereses resarcitorios. En el segundo de los actos además se aplicó una multa equivalente a dos veces el impuesto presuntamente omitido por el período fiscal noviembre 2015, en el marco de los artículos 46 y 47 de la ley de procedimiento fiscal (t. vigente). Con relación a los demás períodos, en los dos gravámenes, se difirió la instrucción sumarial y la evaluación de sanciones en orden a lo establecido en el artículo 20 de la Ley N° 24.769 (vigente al momento de la comisión del hecho).

En su relato aborda la temporaneidad de la presentación, afirmando que se ha efectuado en plazo hábil como resultado de computar la extensión del término original de 15 días para la interposición del recurso, en razón de la distancia contemplada en el artículo 158 del CPCCN.

A continuación, desarrolla y expone los hechos que a su entender resultan relevantes. Entre ellos describe

que, como resultado de una fiscalización, se le impugnaron por una parte pasivos declarados y que ello llevó a que el Organismo Fiscal aplicara la presunción prevista en el inc. f) del artículo 18 de la Ley N° 11.683, argumentando que esa decisión no se ajusta a los hechos pues los pasivos son reales. En segundo término, se consideró que una porción de las acreditaciones bancarias corroboradas debían atribuirse a ventas no declaradas, conforme el artículo 18 inciso g) de la citada norma. Sobre este último tópico entiende que las operaciones financieras que dieron lugar a las acreditaciones bancarias se originaron en el canje de cheques propios por otros de terceros que luego eran descontados a los fines de generar liquidez para cumplir con las obligaciones inmediatas que contrajera. A su vez indicó que ese tipo de "canjes" derivaban en grandes diferencias entre las acreditaciones bancarias y las ventas declaradas, puesto que el dinero depositado en la cuenta corriente del titular no proviene de su giro comercial, sino de la "bicicleta financiera" que mensualmente se agranda con los intereses de financiación que cobran los bancos, y las mayores necesidades de efectivo para cubrir pérdidas operativas -pago de sueldos-, además del costo que implicaría tener que cubrir los cheques librados para la compra de mercadería que se mantiene en el inventario. En cuanto a la naturaleza jurídica de las operaciones de descuento, y con relación al hecho imponible que genera el contrato que diera origen a las acreditaciones bancarias presumidas por la fiscalización como exteriorización de ventas, expone que resulta un hecho jurídico complejo por cuanto cabe distinguir diferentes prestaciones, entre ellas el canje de valores o cheques y los intereses de financiación.

En cuanto a los agravios que formula, los mismos se refieren a la aplicación de la figura del incremento patrimonial no justificado, considerando que la imputación de que los pasivos denunciados en sus declaraciones juradas no encuentran sustento documental y por lo tanto injustificados, se aparta de las constancias obrantes en su poder, mediante las cuales sus proveedores han contestado los requerimientos fiscales informando las deudas que AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L. mantenía con ellos. En particular, afirma que técnicamente los pasivos informados en el Estado de Situación patrimonial al cierre del ejercicio comercial 2014 se vinculan con los Anticipos realizados por clientes y la adquisición de rodados a la firma Capital del Monte S.A. y que las deudas al 31 de octubre -fecha de cierre del balance- de ese año las deudas se encuentran debidamente identificadas en las notas. Reitera que la impugnación de los pasivos denunciados en los estados contables corresponde a un grosero y evidente error en el criterio de interpretación de los hechos por parte del fisco al desconocer o no querer entender la operatoria y actividad desplegada por AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L.

Continúa con su fundamentación describiendo que como empresa constructora recibe anticipos para la compra de materiales antes de iniciar las pertinentes obras civiles para las cuales acostumbra ser contratado, entonces dichos anticipos una vez ingresados en el patrimonio de la empresa se reflejan como una deuda que la firma asume frente a tales clientes por el hecho de haber anticipado dichas sumas, motivo que justifica su inclusión en el pasivo de la firma desde el punto de vista contable. Al mismo tiempo considera que para los clientes es una inversión y no un crédito y que en el caso de las personas físicas la información responde al 31 de diciembre, cuando la sociedad cierra sus ejercicios en octubre.

Ahora bien con relación al pasivo denunciado con la firma Capital del Monte S.A. Sostiene que el origen es la adquisición de rodados y que la deuda existía al 31 de octubre de 2014 y en menor medida al 31 de octubre de 2015, atento los pagos realizados durante el ejercicio.

Respecto de la figura del incremento patrimonial cita jurisprudencia que haría a su derecho, por considerar que se ha invertido indebidamente la carga de la prueba en su contra y agrega que en la etapa oportuna de producción de pruebas mediante la pericial contable demostrará que se trata de pasivos reales. (sic)

Con relación a las supuestas ventas no declaradas, endilga que el Fisco Nacional no profundizó la posibilidad de la existencia de otras alternativas para la obtención de fondos que no provengan de la actividad. Además, estima insuficiente la labor de depuración de movimientos y acreditaciones bancarias llevada a cabo por la fiscalización, la que a su entender no tiene conocimiento de las maniobras financieras -informales- a la que deben recurrir los empresarios para afrontar las deudas, cubrir los descubiertos bancarios, pagar al personal, proveedores y organismos fiscales, en especial la AFIP. A los fines de ilustrar sus dichos describe las operaciones de "canje" a las que recurren las empresas, en especial AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L.

A su vez, impugna la sanción que pretende aplicarse con fundamento en los artículos 46 y 47 de la Ley N° 11.683, indicando que no se encuentra corroborado el elemento subjetivo que requiere el tipo contravencional referido a la citada norma. En subsidio de lo expuesto reprocha la aplicación de la multa por defraudación que se le impusiera al no existir en su interpretación una conducta dolosa.

Ofrece prueba documental y pericial contable. Formula reserva de la cuestión federal y solicita que oportunamente se revoquen las resoluciones apeladas en virtud de los argumentos de hecho y de derecho expuestos.

II. Que a fs. 107/121 luce la contestación del Fisco Nacional al traslado conferido y atento las consideraciones que describe, solicita el rechazo del recurso interpuesto con expresa imposición de costas.

Ratifica el alcance del recurso por los dos conceptos señalados en el Considerando I e informa que a partir de la labor llevada adelante por la fiscalización se pudo comprobar que con relación al Impuesto al Valor Agregado, omitió declarar ventas y se impugnaron créditos fiscales por no estar debidamente respaldados, mientras que en el Impuesto a las Ganancias se constató la existencia de incrementos patrimoniales no justificados originados en a) pasivos declarados inexistentes y b) depósitos bancarios debidamente depurados, haciéndose extensivo su impacto al IVA en los términos de los incisos f) y g) de la Ley 11.683. En forma complementaria se instruyó el sumario pertinente –I. V. A. noviembre 2015-, difiriéndose la aplicación de multas respecto del Impuesto a las Ganancias 2014 y 2015 y del resto de los períodos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado.

Manifiesta que AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L. es una persona jurídica cuya actividad principal declarada es la de "actividades especializadas de construcción N.C.P" y que al inicio de la fiscalización se constató que se hallaban presentadas las declaraciones juradas del IVA por los períodos involucrados en la litis y solo por el ejercicio 2014 la del Impuesto a las Ganancias.

Describe que con relación a la detección de pasivos inexistentes, se circularizaron a los acreedores contabilizados, y como resultado de la falta de respaldo documental y real de las transacciones que se instrumentaron, procedió a aplicar el procedimiento previsto en el artículo 18 inciso f) de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), imputándole a la recurrente la existencia de incrementos patrimoniales no justificados, con incidencia tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el Impuesto al

Valor Agregado.

A ello se agrega que en el período fiscal 2015 fruto de un cruce de información entre las ventas declaradas y las acreditaciones bancarias debidamente depuradas, se detectaron ventas omitidas, las cuales fueron tratadas con el mecanismo contemplado en el artículo 18 inciso g) de la ley citada.

Resalta que la fiscalización desplegó una minuciosa y amplia auditoría, labor que concluyó con la presencia de serios indicios que sustentaron el ajuste que se recurre, por lo que incumbe a la actora desvirtuar los hechos que justificaron los cargos formulados, a través de pruebas que acrediten lo contrario. Sin embargo, la probanza en sede administrativa estuvo limitada al aporte de resúmenes de cuenta del Banco de la Nación Argentina, documentación que ya formaba parte de las actuaciones, no pudiendo sostener con ellas el argumento de la existencia de operaciones financieras -descuento de cheques propios- y no de ventas omitidas.

La representación fiscal también aborda el argumento de la recurrente en cuanto a que no se tomaron en cuenta los anticipos que, como empresa constructora, recibe la firma para la compra de materiales antes de iniciar las obras civiles, atento que dichos adelantos una vez ingresados al patrimonio se reflejan como una deuda que la firma asume frente a tales clientes por el hecho de haber anticipado dichas sumas, motivo que justifica su inclusión en el pasivo de la firma desde el punto de vista contable. A su vez repele el argumento que sostuvo la empresa que al no resultar proveedores sino clientes cabe considerar que éstos últimos no se encuentran obligados a reflejar los anticipos entregados a la firma recurrente como créditos a su favor, sino como una inversión.

Al respecto enfatiza en que esos dichos no estuvieron acompañados de pruebas que acrediten la veracidad de los mismos, por lo cual son totalmente improcedentes para poder rebatir el ajuste fiscal. Además, ratifica que por dichas falencias las acreditaciones bancarias deben ser consideradas como base para determinar los impuestos a las ganancias y al valor agregado. Acompaña su argumentación sobre las condiciones que deben cumplir las estimaciones de oficio y que acertadamente cumplimentó el juez administrativo al momento de dictar las resoluciones recurridas.

Luego rechaza los agravios esbozados en cuanto a la multa aplicada por falta de demostración de inocencia y por el contrario considera que quedó configurado el dolo requerido por la figura infraccional contenida en los artículos 46 y 47 de la Ley 11.683 (t.o en 1998 y modific).

A continuación, pide la confirmación de los intereses resarcitorios, en primer lugar porque la actora no ha expresado agravios y adicionalmente en base a la jurisprudencia que cita estima que se ha procedido a la correcta aplicación de los accesorios en las determinaciones de oficio dictadas.

Finalmente se opone a la producción de la prueba que propone AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L. al tiempo que ofrece como documental los antecedentes administrativos, que adjunta. Hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto y se confirme las resoluciones recurridas en todos sus términos, con costas a la actora

III. A fs. 124 se dio traslado a la actora de la oposición formulada por el Fisco Nacional, con relación a las pruebas ofrecidas, no habiendo existido respuesta por parte de la recurrente. A fs. 127 se hace lugar a la

oposición de la informativa y se intimó a la recurrente para que informe domicilio del perito contador propuesto.

A fs. 133 -01-03-2019- se decidió abrir a prueba, haciendo lugar a la pericial contable. A fs. 140 se intimó a la presentación de la pericia, la que se reiteró a fs. 144 -27-08-2019-. En consecuencia y ante la ausencia de acciones a fs. 150 -11-12-2019- se dio por decaído el derecho a producir la prueba ofrecida a fs. 78 y se procedió al cierre del período de instrucción.

A fs. 156 se elevan las actuaciones a la Sala D, y mediante IF-2022-79375057-APN-VOCXII#TFN quedan en condiciones para el dictado de sentencia.

IV. Del informe de inspección (fs. 74/80 Cuerpo de IVA) surge que la fiscalización se inició bajo la O.I. 1473887 notificada el 16/5/2016, la que fue ampliada respecto del Impuesto al Valor Agregado con fecha 26/9/2017.

Como resultado de la citada actividad se le señaló a AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L. que había computado indebidamente un crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, como así también omitido ventas con incidencia tanto en el citado gravamen como en el Impuesto a las Ganancias. A ello se agregó la declaración de pasivos inexistentes. Para arribar a dichas conclusiones había requerido libros de IVA compras y ventas, documentación respaldatoria, recibos de pago, hojas de trabajo con detalle de proveedores y acreedores, como así también los respectivos saldos de los pasivos al cierre. En una instancia posterior, solicitó el origen de las acreditaciones bancarias en la cuenta corriente y la justificación de las mismas.

Ante el cumplimiento parcial, la auditoría decidió complementar su estudio solicitando al Banco Nación Argentina resúmenes detallados de movimientos en las cuentas corrientes y circularizando a los acreedores a quienes se les requirió detalle de las operaciones comerciales efectuadas con AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L., formas y medios de pago, lugar de entrega de las mercaderías y saldos al 31 de octubre de 2014 y 2015.

a) En primer lugar impugnó un crédito fiscal por $ 25.265,63 atento que de la factura que le diera origen surgía un monto de $ 25.263,63 sin embargo el contribuyente había computado $ 50.531,25.

b) A continuación y como resultado de la comparación de la documentación colectada con los libros y declaraciones juradas presentadas se objetaron pasivos por $ 5.800.119,43 en el ejercicio fiscal 2014. (Vide Cuerpo Documentación aportada por terceros)

c) Por último, en el ejercicio fiscal 2015 la fiscalización detectó diferencias entre las ventas totales registradas y declaradas con relación a las acreditaciones bancarias depuradas por un total de $ 14.623.048,50

En la instancia administrativa al no haber aportado pruebas para desvirtuar los hechos descriptos ni conformado los ajustes propuestos el organismo fiscal otorgó la Vista correspondiente dando así inicio al proceso de determinación de oficio.

En su descargo la actora sostiene que las “aparentes diferencias” se corresponden a operaciones de canje,

que comprendería el intercambio entre comerciantes de valores compensables como el cheque para hacerse de liquidez y cubrir las cuentas corrientes bancarias, cuyo sobregiro resultara acreditado a través de los resúmenes incorporados por los actuantes a las actuaciones y asegurando que el origen de las acreditaciones bancarias que exceden el movimiento comercial resulta de carácter financiero, y más allá de que tales operaciones originan movimientos de fondos en sus cuentas, en modo alguno autorizan a presumir que guardan proporción con las operaciones de venta habituales.

A su vez las diferencias entre depósitos bancarios e ingresos declarados, las atribuye a descubiertos bancarios crecientes y a la utilización de cheques diferidos que se emiten a un particular que lo canjea por otro girado por el mismo importe y para la misma fecha de vencimiento contra su propia cuenta corriente. Y agrega que “este tipo de canjes derivan en grandes diferencias entre las acreditaciones bancarias y las ventas declaradas, ya que su dinero depositado en la cuenta corriente del titular no proviene de su giro comercial, sino de la “bicicleta financiera” que mensualmente se agranda”.

Por último, considera que los pasivos reputados como inexistentes en rigor son reales, ya que solo se basa en lo informado por los sujetos que fueran circularizados.

En ese marco y en base a dichos argumentos sostiene que ninguno de los hechos imponibles que se le atribuyen debe prosperar, inclusive considerando que los intereses implícitos que están presentes en las operaciones descriptas pueden ser deducibles en el impuesto a las Ganancias y las cesiones de créditos fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

V. 1 .Con carácter previo a la caracterización de las operaciones realizadas, su tratamiento impositivo y a la verificación de que los actos administrativos se ajustan a derecho, corresponder dejar constancia que AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L. ofreció pruebas en sede administrativa, las cuales se dieron por decaídas por falta de impulso e interés, a excepción de un oficio librado al Banco Macro S.A. e información recibida del B.N. Argentina, sucursal Oberá. Tampoco en su descargo administrativo planteó defensa respecto de la impugnación del crédito fiscal ni de los pasivos declarados, limitándose a decir que tiene documentación que avala su postura.

Ello constituye un antecedente no menor en la resolución del caso, pues la falta de elementos que rebatan los cargos efectuados por el Fisco Nacional llevan a otorgarle -prima facie- una señal de veracidad a las conclusiones arribadas por el Fisco Nacional.

2. De todas formas, analizado el presente expediente y sus antecedentes, ellos permiten verificar que, con relación al cómputo indebido del crédito fiscal en la determinación del Impuesto al Valor Agregado del período fiscal noviembre 2015, en el comprobante que da origen al crédito deducido está discriminado el valor señalado por el Fisco Nacional, sin encontrarse justificación a la utilización o cómputo de un valor mayor equivalente al doble del monto correspondiente. En consecuencia habiéndose verificado la información utilizada por el juez administrativo debe confirmarse el ajuste propuesto por el Fisco Nacional

3. Con relación a los pasivos impugnados y que dieran lugar a su consideración como incrementos patrimoniales no justificados en el marco del artículo 18 inc. f) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y

modificaciones), en el año 2014, de un total de 9 proveedores y clientes circularizados surgieron diferencias entre lo informado por ellos y lo registrado en la contabilidad fiscal por un monto total de $ 5.800.119,43. Para determinar la base de imposición, tanto del Impuesto a las Ganancias como del Impuesto al Valor Agregado, el Fisco Nacional adicionó a dicha cifra el 10% en concepto de renta dispuesta o consumida, al tiempo que tuvo en cuenta a esos efectos que las operaciones habituales y declaradas por AL JOR CONSTRUCCIONES S.R.L. estaban sujetas a dos alícuotas diferentes, 10,5% y al 21%. A tal fin realizó un prorrateo de manera tal de atribuir al incremento patrimonial la alícuota que receptara dichos antecedentes.

Frente a estos hechos en sede de este Tribunal y al expresar agravios respecto de los actos administrativos en discusión, cuestiona la aplicación de la figura del incremento patrimonial no justificado, con relación a los pasivos que el Fisco Nacional considera injustificados, atento que sostiene que los pasivos al cierre del ejercicio 2014 se vinculan con los anticipos de clientes y la adquisición de rodados a la firma Capital del Monte S.A., es decir deudas que surgirían del balance cerrado al 31 de octubre de 2014 y que habrían sido informadas por tales acreedores.

Agrega que se trata de deudas contraídas en el marco de operaciones inherentes con la obtención, mantenimiento y conservación de la fuente generadora de ganancias, e insiste en que se hallan debidamente justificadas conforme constancias en las actuaciones administrativas, pero básicamente cuestiona la aplicación de manera simplificada del instituto de incremento patrimonial no justificado, frente a un evidente error en el criterio de interpretación de los hechos por parte del Fisco Nacional. Adiciona que las sumas que recibe en su calidad de constructora en concepto de anticipos para compra de materiales antes de iniciar las pertinentes obras civiles se reflejan como una deuda.

En su descargo sostiene que se han informado saldos al 31 de diciembre, advirtiendo que tres de los sujetos involucrados son personas físicas mientras que la firma inspeccionada cierra su ejercicio comercial y fiscal el 31 de octubre, circunstancia que no habilitaría ni justificaría por parte del fisco llevar a cabo un análisis de información parcializada y determinada sobre períodos y fechas diferentes, para luego impugnar los pasivos denunciados

A pesar de ello no indica cuál es el desfasaje que se produce y que harían a su derecho, entre ambas fechas, donde debería demostrar que movimientos en las cuentas corrientes con los citados clientes se produjeron entre el 31 de octubre y el 31 de diciembre de 2014 como para justificar que la comparación está generando una conclusión errónea.

A su vez respecto del pasivo al 31/10/2014 con Capital del Monte SRL se origina en la adquisición de automotores, y que el Fisco con un ligero argumento desconoce el mismo. En rigor es lo informado por el supuesto acreedor al que refiere, en quien no se puede pensar que dio una respuesta ambigua ya que identificó con precisión el origen y saldo al 31 de octubre de 2015. Agrega que la información está incluida en notas a los estados contables, pero cabe tener en cuenta que además de la identificación, debe existir un respaldo documental.

Tampoco dice cuáles fueron los términos y condiciones de dicha adquisición, en especial a qué rodados se refiere, y cómo fue la forma de pago, además de no documentar sus dichos

En su escrito se limita a cuestionar la aplicación del incremento patrimonial no justificado, citando jurisprudencia y argumentos dogmáticos, no siendo este el punto central del debate, sino la existencia o no del pasivo. Su inexistencia habilita al Fisco a aplicar el instituto del incremento patrimonial no justificado que prevé la Ley 11.683, que es lo que hizo.

Reitera que son clientes y no proveedores y los primeros no están obligados a registrar los supuestos adelantos en el rubro créditos sino en inversiones. Sin embargo no aportó documentación de los contratos, avances de obras, etc, que respaldaran las operaciones que sugiere en forma teórica.

Sin embargo, esa exposición en las respectivas contabilidades fiscales por parte de los otros contratantes, no cambia el momento de los respectivos hechos imponibles, ni la calidad que tienen para unos y otros anticipos

Insinúa que los requerimientos de información estuvieron mal efectuados, pero lo cierto es que los consultados informaron con carácter de declaración jurada las distintas operaciones realizadas y de las contestaciones no surgen los montos de deudas declaradas por AL JOR Construcciones S.R.L.

Además expresó que se les preguntó por créditos y no por inversiones, y si bien no interesa la exposición contable o impositiva realizada por la contraparte, lo real es que el adelanto implica que no ha existido un devengamiento de las tareas comprometidas, caso contrario debería estar imputada en el mismo ejercicio.

No observándose falencias en ninguno de los procedimientos llevados a cabo por la fiscalización para determinar los pasivos inexistentes, la base de imposición y la tasa aplicable, considero que debe confirmarse el presente ajuste. Se verifica una adecuada aplicación del artículo 18 inc. f) de la Ley 11,683, al incrementar las diferencias detectadas en un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida.

4. En cuanto a las ventas no declaradas considera que se trata de una cuestión de hecho y prueba. Que en la depuración no se tuvo en cuenta los importes retirados de una cuenta y depositados en otras. Dice que el juez administrativo desconoce el mercado financiero informal (fs. 75 vta.) Sin embargo, ya que conocía con precisión las duplicaciones debió haber acercado en sede administrativa o ante este Tribunal un detalle que permitiera analizar la trazabilidad de esos depósitos y retiros.

Aquí corresponde analizar las diferencias entre ventas declaradas y acreditaciones, fundamentalmente su origen, ya que no están cuestionados ninguno de los dos términos que componen la ecuación. El argumento para desvirtuar el cargo del fisco nacional se centraliza en que las diferencias no corresponden a ingresos por ventas omitidas, sino que responden principalmente a una operatoria financiera resultante del canje de cheques de pago diferido para hacerse de liquidez. También agrega que existieron movimientos por retiros de efectivo para su depósito el mismo día en otras cuentas de la contribuyente.

Aquí se verifica que la fiscalización procedió a trabajar con los resúmenes bancarios obtenidos y con carácter previo procedió a depurar los distintos movimientos, a fin de arribar a un resultado puro de acreditaciones, eliminando aquellos conceptos que pudieran estar duplicando su tratamiento o que no responden a eventuales ventas omitidas.

En sede administrativa no se aportó la prueba instrumental ofrecida, como así tampoco el informe pericial

contable, a pesar de la aceptación del cargo por parte del profesional interviniente.

Los argumentos utilizados por la recurrente resultan amplios, genéricos y dogmáticos. Describió una operatoria, sin identificar las partes intervinientes, capital involucrado, su forma de devolución, tasas de descuento, intereses. En síntesis, ningún elemento que permitiera evaluar la viabilidad de sus dichos.

Ya una vez en el ámbito de este Tribunal describe una operatoria en la cual considera que los descubiertos bancarios deben ser cubiertos por acreditaciones bancarias (entre ellos depósitos propios, de terceros o transferencias) o a través de operaciones de descuento de valores. Todos conceptos generales y faltos de precisión y documentación que avale la operatoria.

Sostiene que acreditará todo en la pericial contable (Fs. 75), sin embargo luego de sucesivas intimaciones el informe conjunto no fue producido por los profesionales actuantes, ni la actora acercó a la causa elementos en subsidio que pudieran ser evaluados.

A ese respecto el 14 de septiembre de 2018 se intimó a la recurrente a que informara el domicilio del perito contador propuesto, reiteración producida el 23 de noviembre de 2018. Se presentó a ese único fin el día 19 de febrero de 2019, casi 5 meses después.

El 1° de marzo de 2019 (notificación del 6 de marzo) se abrieron a prueba las actuaciones por el término de 30 días y recién el 19 de abril aceptó el cargo el perito contador de la recurrente, cuando el del Fisco lo había hecho el día 13 de marzo, consignando su móvil y dos direcciones de correo electrónico. El 21 de mayo se otorgó un plazo adicional para la presentación del informe. Ante el silencio absoluto el 27 de agosto de 2019 se intimó, bajo apercibimiento, la presentación de la pericia contable. El 9 de septiembre mediante carta documento el perito de la actora informa que no fue posible llevar adelante la tarea y que necesitaba 10 días más, plazo que le fue concedido. A pesar de estar debidamente notificado y ante la ausencia de cumplimiento alguno, el 11 de diciembre de 2019 se dio por decaída la probanza ofrecida, cuyo acto resolutorio no fue cuestionado por ninguna de las partes.

De más estaría destacar, la indiferencia y desinterés mostrado en el proceso de instrucción para producir la prueba que supuestamente le permitía acreditar sus dichos.

No existiendo ningún elemento probatorio que ponga en riesgo la conclusión del fisco, los hechos descriptos resultan contundentes e insinúan por sí sola una solución condenatoria por lo que corresponde confirmar el ajuste basado en el artículo 18, inc. g) de la Ley 11.683 con incidencia en el Impuesto a las ganancias y al Valor Agregado, el que fue correctamente aplicado

VI.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) cabe disponer la confirmación de los mismos.

VII.- Que corresponde resolver si la multa aplicada se ajusta a derecho. Que de acuerdo a lo analizado hasta aquí el contribuyente presentó la declaración jurada del impuesto al Valor Agregado del período

fiscal 2015 en forma defectuosa, ya que computó el crédito fiscal por un monto equivalente al doble del que se encontraba facturado y discriminado.

Sobre las multas aplicadas con sustento en lo establecido por los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), se advierte que el artículo 46 (t. vigente al momento de los hechos) dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”. A su turno, el artículo 47 establece: “…Que se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:…” a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11. Del cotejo de las actuaciones administrativas se observa que la recurrente presentó las declaraciones juradas inexactas, y que dicha conducta perjudica al Fisco Nacional, ya que se liquidaron impuestos que no se corresponden con la realidad, quedando así configurado el elemento objetivo del ilícito, no habiendo dudas sobre la materialidad de la conducta omisiva y el momento de consumación. Con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08). Que, en este sentido, la recurrente no acompañó los elementos probatorios suficientes o adecuados que permitan acceder al convencimiento de que la misma ha procedido conforme a derecho, no logrando acreditar la falta de intencionalidad en su conducta, sino que, por el contrario, las irregularidades pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo. En el mismo sentido, “…el citado artículo 47 ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo se presume que el infractor ha tenido intención de defraudar, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (esta Sala, causa Nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/ D.G.I.", del 15/04/09).” (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, del 11/11/2014). De lo descripto y al no haber acercado explicación alguna respecto de la conducta producida, cabe disponer la confirmación de las sanción aplicada, con costas,

VIII. Por las razones expuestas, voto por confirmar la resolución apelada en todos sus términos, con costas a la vencida.

La Dra. Gómez dice:

Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

La Dra. O’Donnell dice:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada, con costas.

2) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 1.438.058 (Pesos un millón cuatrocientos treinta y ocho mil cincuenta y ocho) equivalente a 159,77 (ciento cincuenta y nueve con 77/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 3.595.146 (Pesos tres millones quinientos noventa y cinco mil ciento cuarenta y seis) equivalente a 399.42 (trescientos noventa y nueve con 42/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, Art. 11 inc c) de la Ley N° 27.541 y modif. Y la Acordada N° 12/22 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

3) Regular los honorarios del contador Leonardo Diego Pierini por la labor desarrollada como perito designado a propuesta del Fisco Nacional por aceptación del cargo, en la suma de $ 4.500,50 (pesos cuatro mil quinientos con cincuenta) equivalente a 0.5 (50/100) UMA, la que queda a cargo de la recurrente, ya que a fs. 150 se dio por decaída la prueba pericial.

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

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 10:03:53 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 12:49:05 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:46:11 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.10 13:46:12 -03:00