República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-108509737-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia - EXPTE. 39.375-I (y su acumulado) "ESPERT S.A." VOC. XII

En la fecha 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° 39.375-I (y su acumulado N° 43.616-I) caratulado “ESPERT S.A. s/recurso de apelación”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 34/49 y 141/160, PABLO JAVIER COLLI, en carácter de presidente de ESPERT S.A., interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones 036/14 (DV SRR1) y 137/15 (DV RRLP) de fechas 24 de febrero de 2014 y 16 junio de 2015, dictadas por los Jefes (int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur y de la Dirección Regional La Plata de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, respectivamente, en los términos que autoriza el artículo N° 76 inciso b) de la Ley N° 11.683 o LPT (t.o. en 1998 y modif.). En la primera de ellas se impugnaron las declaraciones juradas presentadas respecto de Impuestos Internos – Tabaco - de los períodos fiscales septiembre 2011 (2do decanato) y agosto a diciembre 2012 y se determinó de oficio el impuesto a ingresar con más sus intereses resarcitorios. En el segundo de los actos administrativos se determinó idéntico tributo por los períodos enero a noviembre 2013 más accesorios. En ambas resoluciones se dejó constancia que se suspendía la aplicación de sanciones, atento que la conducta del contribuyente se encuentra comprendida en el artículo 1° de la Ley 24.769 y sus modificaciones. Esta reserva también alcanzó a los períodos septiembre 2011 (3er decanato) a julio 2012, a pesar que los mismos fueron pasibles de rectificaciones por parte de ESPERT S.A.

En su presentación introduce un análisis previo en el que deja constancia que la Administración Federal hizo caso omiso a las medidas propiciadas en los descargos oportunamente presentados no abriendo a prueba el expediente, limitándose a reproducir los argumentos sostenidos al otorgar la pre-vista, sin otro tipo de fundamentación ni aclaración de por qué las defensas opuestas fueron rechazadas.

A continuación, realiza una exposición de los hechos que a su entender resultan necesarios para una adecuada evaluación de las actuaciones.

Expresa que en el marco de las órdenes de intervención N° 812.329 y 918.292 se dio inicio a dos fiscalizaciones a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales materiales y formales correspondientes a los períodos fiscales bajo análisis por el Impuesto Interno –Tabaco-. En dicha oportunidad planteó la falta de competencia de los funcionarios

actuantes, y remarcó que no estaba justificada en todos los casos la prórroga de jurisdicción siendo que la función de control está sujeta a un procedimiento que supone el desarrollo de una serie de actos que están unidos entre sí, de tal manera que unos presuponen a los siguientes y otros son condición de eficacia de los anteriores (cita doctrina). Describe que al momento de la notificación de la orden de intervención había cambiado su domicilio y ya era contribuyente de otra Región.

Para sustentar su postura, cita los artículos 1° y 2° de la Ley 11.683 y 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (sic) y finalmente trasluce el núcleo de su disconformidad al referirse al artículo 17 de la Constitución Nacional en cuanto consagra el derecho de propiedad, el que se vería claramente vulnerado al llevar la tributación a la categoría más vendida, toda vez que si el impuesto es trasladable, al ser tan alto desvirtúa el precio teniendo en cuenta el mercado a que van dirigidas las segundas marcas, imponiendo así un monopolio. Insiste en la nulidad basada en violación del artículo 7° de la Ley de Procedimiento Administrativos, como excepción de previo y especial pronunciamiento.

Otro aspecto de carácter general que opone en subsidio es el no respeto de las exigencias legales y reglamentarias tal como la relativa a su carácter estimativo ante la ausencia de una fundada impugnación de las declaraciones juradas presentadas y la ilegal y arbitraria utilización de ciertos indicios para erigir la estimación.

Continúa manifestando que no se cumplió con el requisito de la impugnación de las declaraciones juradas, ya que no bastaría a su entender con la mera declaración formal de la negación. También cuestiona la falta de impugnación de la contabilidad. En resumen plantea la nulidad absoluta del procedimiento por violación del derecho de defensa.

Posteriormente rechaza la improcedencia de la imputación de defraudación fiscal por presunción de dolo y solicita que sea dejada sin efecto y subsidiariamente pide su reencuadre.

A fs. 46 ofrece prueba pericial contable, documental e informativa. La primera de ellas no parece referirse al presente expediente (fs. 38) y la informativa está dirigida a que se libre oficio al Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 19 Secretaría 38, a fin de que remita copia certificada del concurso.

En un apartado de su escrito recursivo, la actora impugna los criterios técnicos aplicados al rechazar la obligación de retener que se le endilga. En forma supletoria acerca fundamentos que demostrarían a su entender la inconsistencia del ajuste que sirve de base para la determinación de oficio. A tal fin señala que la inspección procedió a liquidar presuntas diferencias de retención omitida, sin evaluar la incidencia de las situaciones de hecho y las consideraciones de derecho que se han examinado. Estima que para establecer las presuntas diferencias de montos sujetos a retención se computan la totalidad de los gastos incurridos. Insiste que la determinación al gravar como utilidad a la totalidad de los gastos, por los montos de las facturas de los proveedores impugnadas, atribuye renta gravada a ESPERT S.A. (sic), como se verá a continuación la litis no incluye proveedores impugnados ni se cuestionan gastos que afecten la utilidad de la empresa, desaprovechando la oportunidad de defenderse sobre los cargos que se le efectúan en el Impuesto Interno al Tabaco.

En su petitorio vinculado al primer expediente presentado -39.375-I, solicita que se lo tenga por presentado e interpuesto el recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 29 de agosto de 2013, por la cual determina la obligación en impuestos internos -tabaco-, impuesto adicional de emergencia, impuesto a las ganancias e Impuesto al Valor Agregado por el período diciembre 2008 a septiembre 2011 (sic), Se adelanta que dicho petitorio referido al primer escrito del 18 de marzo de 2014 presentado no se ajusta al objeto del recurso, ya que la resolución afectada N° 36/2014 data del 24 de febrero de 2014 y está referida exclusivamente a Impuestos Internos-Tabaco por los períodos fiscales 9/2011 (2do decanato) y los períodos 8 a 12/2012. Al mismo tiempo se refiere a una tasa de actuación ante este Tribunal equivalente a $ 768.979,15, cuando el monto determinado por la División Coordinación de Impuestos Internos, Sellos y Varios de la DGI asciende a $199,241,15

En el segundo de los escritos del 14 de julio de 2015, reitera los argumentos del primero manifestando una agresión al derecho de defensa. Expone cuestiones que hacen a la improcedencia e invalidez de la determinación. Además repele la

imputación fiscal en el ilícito de defraudación, detallando los requisitos esenciales que deberían estar presentes en su procedencia.

En un capítulo reservado a la impugnación de los criterios técnicos aplicados, replica que la inspección procedió a liquidar presuntas diferencias de retención omitida, sin evaluar la incidencia de las situaciones de hecho y de las consideraciones de derecho que se han examinado detalladamente. Le imputa a la fiscalización el haber establecido las presuntas diferencias de montos sujetos a retención computando la totalidad de los gastos incurridos. Sorprende sobremanera la afirmación sobre que la determinación al gravar como utilidad a la totalidad de los gastos, por los montos de las facturas de proveedores impugnadas, atribuye renta gravada a la recurrente. Como se dijo anteriormente respecto del primer expediente que data de dieciséis meses antes, se presentan agravios por hechos desconocidos ya que no coinciden con los cargos en el Impuesto Interno al Tabaco.

Finalmente cuestiona la procedencia de los intereses determinados, y hace reserva del caso federal. Solicita la revocatoria de los actos administrativos apelados, con costas al Fisco Nacional.

II. Que a fs. 60/78 y 169/183 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos, solicitando el rechazo de ellos y la consiguiente confirmación de las resoluciones apeladas, con costas.

Explica que el origen de los ajustes fue que se detectó que el actor no liquidó el Impuesto Interno al Tabaco de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2° de la Ley 26.467, que modifica el artículo 15 de la Ley de Impuestos Internos N° 24.674, con vigencia desde el mes de febrero de 2009, por los períodos fiscales del 09/2011 al 12/2012 y enero a noviembre 2013.

Agrega que la contribuyente interpuso una acción de amparo por la inconstitucionalidad del artículo 2° de la ley 26.467, la cual fue rechazada en todas las instancias judiciales, inclusive en el ámbito de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Informa que ante la solicitud por parte de la fiscalización de los libros de Asamblea y Directorio, Inventario, Balances, Diario y libro de Acciones/accionistas, sólo exhibió el libro de manufactura y elaboración de cigarrillos, ya que los demás -al decir de la actora-, habían sido robados y/o sustraídos.

Como parte de la labor de auditoría se cotejaron marcas fabricadas y unidades vendidas. Se analizaron declaraciones juradas del Impuesto Interno al Tabaco y se determinó el gravamen con aplicación del precio de la categoría más vendida. A tal fin explica el procedimiento utilizado para arribar a dichas bases.

Responde a cada uno de los agravios vinculados con la afectación del derecho de defensa. Respecto de la cuestión de fondo (agravio 7) contesta sobre la supuesta vulneración del principio de la capacidad contributiva y confiscatoriedad.

Confirma los argumentos por los que se liquidaron los intereses resarcitorios , se opone a la producción de la prueba ofrecida por la actora, pone a disposición la documental que se encuentra en su poder, introduce la cuestión federal y solicita que se dicte sentencia, con expresa imposición de costas,

III. Que a fs. 98 obra la sentencia de esta Sala, en su anterior composición, en la que se resolvió rechazar la defensa de nulidad opuesta en autos por el expediente N° 39.375-I, con costas.

Que a fojas 106/107 con relación a dicho expediente obra la contestación a la oposición a la prueba que hiciera el Fisco Nacional y a fs. 110 el entonces Vocal Instructor hizo lugar a dicha oposición y en consecuencia denegó la producción de la prueba ofrecida. A fs. 111/113 la actora plantea los recursos de revocatoria y de apelación en subsidio contra la citada resolución y a fs. 116 y 116/vta. luce el acto por el cual no se hizo lugar a ninguno de los dos planteos.

Que a fs. 184, luce la resolución que difiere el planteo de nulidad para el momento del dictado de la sentencia definitiva, con relación al expediente N° 43.616-I.

Que a fs. 185/186 el Fisco Nacional reitera su postura respecto de la oposición a la prueba manifestada por el Fisco Nacional, en esta ocasión por el expediente N° 43.616-I., solicitud a la que se hizo lugar a fs. 197.

Finalmente, a fs. 193 luce la Sentencia del 21 de noviembre de 2016, por medio de la cual se dispuso la acumulación de los expedientes 39.375-I y 43.616-I.

IV. Que la litis se encuentra trabada en torno de la determinación de los Impuestos Internos al Tabaco, donde el Fisco Nacional le atribuye a ESPERT S.A no haber aplicado el impuesto mínimo que prevé el artículo 15 de la Ley N° 24.674 -texto vigente al momento de la generación de los hechos económicos-, surgiendo así diferencias que han dado lugar a las determinaciones de oficio en trámite.

En primer lugar corresponde tratar el pedido de nulidad planteado sobre la Resolución 137/2015 (DV RRLP) en el expediente N° 43.616-I, atento que el anterior pedido sobre el expediente N° 39.375-I fue resuelto a fs 98. Los principales argumentos se ciñen en la falta de competencia de los funcionarios actuantes en la fiscalización, la alteración del debido proceso y una deficiente fundamentación del acto administrativo. Sobre el particular se ha analizado la documentación disponible en las actuaciones, la cual ha sido contrastada con los aspectos de hecho y jurídicos, también tratados por esta Sala en su anterior composición -Dres Vicchi, Gómez y Buitrago- en la sentencia que rechazó la defensa de nulidad opuesta en autos. Los escritos recursivos se replican como así también su argumentación, con excepción de los números de las órdenes de intervención que dieron lugar a los ajustes, por lo que no cabe otra solución que dar por reproducidas las conclusiones allí previstas y en consecuencia rechazar la excepción de nulidad con costas, atento que no se observan aspectos que puedan estar en pugna con la ley de procedimiento administrativo N° 19.549 y modificaciones.

V. Que con los elementos disponibles en el expediente y en las actuaciones administrativas, corresponde resolver si las resoluciones dictadas se ajustan a los hechos y al derecho vigente.

Las determinaciones tienen su origen en dos órdenes de intervención Nos 812.329 y 918.292, a partir de las cuales el Fisco Nacional detectó que la actora no liquidó el Impuesto Interno al Tabaco de acuerdo al artículo 15 de la Ley 24.674 con la modificación introducida por el artículo 2° de la Ley 26.467.

Sobre la base del libro de manufacturas y elaboración de cigarrillos -único libro que pudo ser validado, ya que en dicha oportunidad la actora manifestó que los demás libros sociales -asambleas, directorio, inventario, balances, diario y registro de acciones habían sido robados y/o sustraídos-, se cotejó el detalle de marcas fabricadas y unidades vendidas, como así también las facturas de venta, el libro IVA, las existencias iniciales y finales de tabaco y atados de cigarrillos fabricados y declaraciones juradas del gravamen en debate.

A partir de esa tarea se advirtió que no se aplicó para la determinación del gravamen, la norma que establece –Artículo 15- que el impuesto a ingresar no podrá ser inferior al 75% del impuesto correspondiente a la categoría más vendida.

A tal fin se confeccionó un papel de trabajo con detalle de las unidades vendidas en cada mes, clasificados por código de producto y decanato. Utilizó a tal fin datos de la categoría más vendida determinada por AFIP trimestralmente arrojando los precios aplicables sobre las que se calcularon los impuestos y el impuesto interno mínimo los que difieren de los computados por la actora. La diferencia se multiplicó por la cantidad de unidades vendidas, generándose las diferencias que constituyen los cargos base de las determinaciones de oficio, los que fueron debidamente notificados a la recurrente.

Descartadas las excepciones de nulidad, que ya fueron tratadas debidamente por este Tribunal a fs. 98 y en la presente, la actora circunscribe sus agravios en la ilegal y arbitraria utilización de presunciones, la incorrecta valoración de los hechos y la falta de impugnación de la contabilidad.

Que con relación a dichos cuestionamientos, cabe precisar que durante la fiscalización no se han puesto a disposición los libros en los que se registran las operaciones y decisiones de la empresa, por haberse esgrimido robo o sustracción. Ninguna otra información y/o documentación ha logrado sustituir dicha falencia, por lo que la falta de impugnación de la

contabilidad esgrimida se asemeja más a una chacota que a un argumento procesal.

Que respecto de la única cuestión de fondo a tratar cabe recordar que el Impuesto Interno al Tabaco se aplica a los “los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuestos, excepto el impuesto al valor agregado” con una alícuota del 60% (t. vigente al momento de los hechos). Sin embargo a partir de la sanción de la Ley 26.467 se fijó un impuesto mínimo sobre la base del precio de la categoría más vendida equivalente al 75% de esta última.

Que esto implica en una primera aproximación comparar el impuesto que surge del primer párrafo del artículo 15 con el obtenido del cálculo del impuesto mínimo, previsto en su segundo párrafo.

Que el impuesto mínimo depende de la obtención de una serie de información general que debe brindar AFIP y que se conforma a partir de la categoría más vendida -volúmenes, el período de comparación -trimestral- y la determinación del precio. Sobre este último valor se aplicará el 75% en carácter de alícuota y dicho monto será comparado con el establecido en el primer párrafo del artículo citado.

Que en el caso de autos la empresa no tuvo en cuenta esta comparación, razón por la cual la fiscalización procedió en consecuencia y determinó el precio de la categoría más vendida para los períodos bajo fiscalización y los comparó con los declarados por la empresa en los formularios 503/C. Según se observa en las planillas anexas a la Resolución determinativa N° 36/2014 el impuesto mínimo en todos los períodos fiscales analizados resulta superior al impuesto del primer párrafo. Esas diferencias son las que aplicó el isco a las cantidades vendidas en cada mes, obtenido el monto del ajuste en las dos determinaciones.

Que en el plano técnico, las liquidaciones efectuadas por el Fisco se ajustan a la normativa vigente, y en ese ámbito la recurrente no cuestionó un solo componente de la liquidación de las diferencias de impuesto. No estando en duda a su entender el procedimiento sino la improcedencia constitucional por confiscatoriedad y realidad económica. Sin embargo más allá de la restricción general que le cabe a este Tribunal en orden a lo señalado por el Artículo 185 de la Ley 11.683 en cuanto a que sus resoluciones no podrán contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por este Tribunal, lo cierto es que la empresa no acercó ningún elemento de juicio, ni propuso pericias contables hábiles que permitieran medir y evaluar la real incidencia del impuesto mínimo sobre la rentabilidad y el patrimonio de la empresa. Solo se ha quedado en un relato dogmático que no permite siquiera emitir un juicio que implique una opinión sobre la razonabilidad del impuesto mínimo en los resultados económicos y tributarios. Tampoco se han acercado elementos que demuestren arbitrariedad o ilegalidad de las disposiciones impugnadas o la existencia de un perjuicio concreto.

Que no corresponde hacer lugar a los agravios sobre el carácter doloso o no de la conducta del recurrente, atento que en ninguna de las dos resoluciones apeladas se han aplicado sanciones que pudieran ser objeto de análisis por parte de este Tribunal.

VI. Con relación a los intereses resarcitorios incluidos en la determinación de oficio, los mismos se encuentran calculados de acuerdo a lo previsto en el artículo 37 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones), por lo que corresponde rechazar el agravio planteado.

VII. En consecuencia voto por confirmar las resoluciones venidas en recurso, en todas sus partes, con costas.

Las Dras. Gómez y O’Donnell dijeron:

Que adhieren a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

2°) Confirmar las resoluciones venidas en recurso, en todas sus partes, con costas.

3°) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 1.258.165 (Pesos un mil{on doscientos cincuenta y ocho mil ciento sesenta y cinco) por el patrocinio letrado y de $ 503.265 (Pesos quinientos tres mil doscientos sesenta y cinco) por la representación procesal, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las dos etapas cumplidas, el resultado obtenido, lo resuelto en los ptos. precedentes y demás pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.13 13:40:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.13 15:53:36 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 13:34:59 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 13:35:00 -03:00