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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-108613489-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Septiembre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) CLORINDA DISTRIBUCIONES SRL - EX-2019-40404992-APN-SGAI#TFN - SENTENCIA

En el día de la fecha, reunidos los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el ***EX-2019-40404992-APN-SGAI#TFN*** caratulado "***CLORINDA DISTRIBUCIONES S.R.L. s/ Apelación"***

El Dr. Luis dijo:

I.- Que mediante IF-2019-40402626-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra las Resoluciones 32/2019 y 33/2019, que determinaron de oficio el impuesto a las ganancias (IG), del ejercicio 2015 y el IVA correspondiente a los períodos fiscales 01 a 12/2015, e intimó su pago con más intereses resarcitorios; y difirió la aplicación de multa conforme lo dispuesto por el art. 20 de la entonces vigente ley 24.769.

La recurrente se agravió debido a la falta de fundamentos suficientes para el inicio de la fiscalización, sin que exista una inconsistencia fiscal concreta.

Resaltó que puso a disposición toda la documentación que respalda las declaraciones juradas presentadas pese a que ésta no fue debidamente cotejada, tomando el fisco sólo aquellos datos que fueron brindados por los proveedores.

Calificó a la actuación fiscal como arbitraria y al acto apelado como meramente persecutorio y carente de interés genuino.

Expresó que la operatoria de compra y venta detallada por la recurrente fue probada con el aporte de la factura de compra a la Compañía Industrial de Cerveza en 12/2015 y que debía ser cancelada con posterioridad en 01/2016. Agregó que aportó comprobantes de depósitos en la cuenta recaudadora por el importe que cubría aquella compra efectuada en 2015. Manifestó que fue por esta razón que no resulta extraño que la proveedora no consignara como crédito a su favor dicha suma, puesto que su vencimiento aún no se había operado.

Por último, ofreció prueba, hizo reserva del caso federal y solicitó se desestime la determinación de oficio, con costas.

II.- Que mediante documento embebido en IF-2019-70251784-APN-DNTEID#JGM se presentó el fisco nacional y contestó el recurso interpuesto, acompañando los antecedentes administrativos de la causa (a.a.). Asimismo, solicitó que oportunamente se rechace el planteo de nulidad y el recurso interpuesto y se confirmen en todas sus partes las resoluciones apeladas, con costas.

III.- Que mediante PV-2019-106866116-APN-VOCVIII#TFN se abrió la causa a prueba, mediante PV-2020-11752473-APN-VOCVIII#TFN se dio por decaído el derecho de la recurrente a la producción de la prueba informativa por no haber sido instada. A través del IF-2021-17695638-APN-DTD#JGM, la actora manifestó haberse adherido al régimen de regularización excepcional de la RG 4816, lo que fue negado por parte del fisco, respecto de las resoluciones apeladas en esta causa (v. IF-2021-22151106-APN-DTD#JGM. Luego, la actora confirmó dicha situación, esto es, que los montos que surgen de las resoluciones apeladas no fueron regularizados y solicitó, en consecuencia, que sigan los autos según su estado (v. IF-2021-27724705-APN-DTD#JGM.

A través de la PV-2023-102200120-APN-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y a través del IF-2023-105340521-APN-VOCVIII#TFN se llamaron autos a dictar sentencia.

IV.- Que corresponde me expida con relación al agravio de nulidad articulado por la actora, por entender que los actos apelados carecen de validez debido a que los mismos no se encuentran debidamente fundados. Asimismo, entendió que la prueba que aportó fue descartada por el fisco, habiéndosele otorgado mayor valor a las pruebas de terceros.

Al respecto, corresponde destacar lo dicho por nuestro Máximo Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (CSJN, Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Cabe señalar que la motivación del acto administrativo se refiere a la exposición de las razones que llevaron al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su dictado.

Del análisis de los actos administrativos apelados, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan debidamente las resoluciones apeladas, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa de la apelante, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de los actos. Ello así, corresponde **rechazar la defensa de nulidad opuesta por la actora.**

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra los actos apelados y con la finalidad de obtener la revocación de los mismos, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas alguna a su respecto.

V.- Que en lo referido al fondo de la cuestión, del informe final de inspección y su complementario (v. Cpo. IVA, fs. 131/135 y 154/157, aa) y de las resoluciones apeladas surge que la actora tiene como actividad principal declarada la de *"Venta al por menor en supermercado con predominio de productos alimentario y bebidas"*.

Cabe señalar que las presentes actuaciones tuvieron origen en el requerimiento de fecha 15/06/2017, en donde la recurrente aportó lo requerido (libros de IVA Compras e IVA Ventas, comprobantes de compras, ventas y gastos, declaraciones juradas, detalle de pasivos, estados contables del ejercicio 2015, etc. v. Cpo. IVA, fs. 3 y 24, aa).

Tras el análisis de la documentación aportada, el fisco le requirió un detalle de las deudas con los proveedores al 31/12/2015, como así también, que justifique las diferencias de compras declaradas en el Balance General con los informados por los proveedores. Ante el incumplimiento de este requerimiento, en el plazo ampliado a pedido del contribuyente el mismo fue reiterado (v. Cpo. IVA, fs. 110 y 112, aa). Se consideró que según la Nota 6 de los Estados Contables correspondientes al ejercicio 2015, las deudas comerciales declaradas están compuestas por proveedores y acreedores varios.

Se circularizó a los proveedores para que informen el monto de deudas al 31/12/2015 y de sus contestaciones surge que la recurrente no posee "Deudas Comerciales" con ellos, lo cual no se condice con la Nota 6 del Balance, ni con la consignada en la ddjj del IG. Asimismo, las deudas declaradas en el rubro "Acreedores Varios" del Balance por las deudas con los socios Eduardo y Analía Ibarrola no fueron declaradas por dichos socios, pues de la consulta a las bases de datos del organismo surgió que aquéllos no presentaron ddjj del IG por el ejercicio 2015 (v. Cpo. IG, fs. 10, 20 y Cpo. IVA, fs. 72/106, aa). En este caso, tampoco la fiscalizada aportó elementos documentales, ni algún otro tipo de prueba que sustente sus dichos.

Tampoco la contribuyente aportó elementos o documentación que justifiquen las diferencias entre los créditos fiscales consignados en sus libros y las DDJJ rectificativas presentadas. En todos los meses declaró mayores créditos fiscales en las DDJJ que los consignados en sus respectivos libros (v. Cpo. Libros de IVA Compras y Ventas y Cpo. IVA, fs. 36/59, aa).

En razón de ello, concluyó que las deudas comerciales y/o sociales, y las de origen por acreedores varios son inexistentes. Ante esta situación la fiscalización aplicó la presunción dispuesta por el art. 18 inc. "f" de la ley 11.683, impugnando las deudas comerciales y acreedores varios. Por su parte, también se verificaron diferencias entre los créditos fiscales computados en el IVA y no registrados en los libros, por lo que se ajustaron las diferencias por los créditos fiscales, por falta de documental que los respalde (cfme. art. 12, LIVA)

VI.- Que cabe puntualizar que a los fines de seguir el procedimiento determinativo de oficio, la ley 11.683 autoriza al fisco a utilizar dos modalidades: practicarla sobre base cierta o en forma directa, o bien, sobre base presunta o por estimación.

Sin embargo, la ley 11.683 fija un orden de prelación cronológico, pues sólo puede recurrirse a la determinación sobre base presunta en los supuestos en que no se disponga de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que origina la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia, como respecto de su significación económica (vgr. inexistencia de registros contables, o cuando los mismos presentan notorias deficiencias, documentación inexistente o no fehaciente, etc.), tornando imposible su apreciación inmediata. Es decir que recién ante la imposibilidad de realizar la determinación de oficio sobre base cierta (directa), puede el organismo fiscal realizar dicha determinación sobre base presuncional (indirecta). Así, al fisco sólo se le permite *presumir* la existencia y magnitud de la obligación del contribuyente, sólo cuando le resulte imposible acceder a la *certeza* de ella. En suma, la Administración debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo para recién –frente a los supuestos antes enunciados- recurrir al método indiciario/presuntivo, expuesto como subsidiario del anterior.

De los antecedentes administrativos de la causa que fueron relatados en el considerando anterior, se desprende que el fisco dio acabado sustento al mecanismo presuntivo utilizado para practicar las determinaciones de oficio en el IG y en el IVA, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 18 de la ley 11.683, al detectar inconsistencias en los créditos fiscales del IVA, como así también en los rubros “deudas comerciales” y “acreedores varios” de sus Estados Contables, llevándolo a presumir un incremento patrimonial no justificado en ambos tributos con más el 10% de renta dispuesta o consumida, teniendo el contribuyente la posibilidad de producir en esta instancia la prueba conducente que haga a su derecho para desvirtuar los dichos de la Administración (presunción *iuris tantum).*

Ello así, resulta aplicable la regla del *“onus probandi incumbit et qui dicit”* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de aquello que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Al respecto y con relación al único agravio expresado por la actora en esta instancia, referido a la cancelación diferida de las facturas con el proveedor Compañía Industrial Cervecera S.A., debe destacarse que la prueba que ofreció en apoyo de su postura se la tuvo por desistida por no haber instado su tramitación y, por otra parte, de las constancias de los a.a. surgen sólo facturas del mes de 12/2015, esto es, adeudadas a esa fecha (v. Cpo. IVA, fs. 173/179, aa) y comprobantes de depósitos a favor del mencionado proveedor correspondientes a 01/2016 (v. Cpo. IVA, fs. 180/185, aa), lo que resulta insuficiente para acreditar que esos pagos se vinculen con las facturas mencionadas, máxime si sus importes no condicen -ni individual ni grupalmente- con aquéllas, y que se trata de un proveedor habitual y posee -como indica el fisco con corrección- operaciones posteriores a las que pueden vincularse los comprobantes de depósito aportados.

Nótese al respecto que la recurrente no logró acreditar en esta instancia su afirmación relativa a que “… *proyectó y registró su deuda con la proveedora en razón de haber adquirido productos, que solo durante el mes de diciembre de 2015 ascendía a la suma de $ 1.469.190,21, y que al finalizar el ejercicio del periodo 2015 no iban a ser canceladas, puesto que su vencimiento operaria recién durante el ejercicio 2016*”, pues no logró relacionar las diferentes facturas con el depósito correspondiente cuyos montos -como se afirmó- no logran vincularse ni individual ni grupalmente, resultando que la “proyección” que efectuó carece de asidero, incumpliendo de esta forma, la carga impuesta por el ya citado art. 377 del CPCCN.

En este sentido, la recurrente prescindió de acompañar elementos fehacientes que justifiquen razonablemente, no sólo los pasivos declarados en sus DDJJ, sino también que controviertan los restantes ajustes practicados por la inspección, por lo que **corresponde confirmar los actos apelados, con costas.**

VII.- Que si bien la actora no expresó agravios respecto de los intereses resarcitorios, cabe señalar que en esta materia 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.

Al respecto, la CSJN ha revisado la doctrina de Fallos 304:203 expresando que: "*si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario… que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir 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 que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. (…) Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley lo puntualizó la Corte en otros precedentes… se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas*" (cfr. CSJN, Fallos 323:1315).

Ello así, debe **confirmarse la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos**, **con costas**, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

El Dr. Vicchi y la Dra. Marmillon dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.13 15:56:30 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 14:07:43 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 15:42:33 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 15:42:34 -03:00