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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-128952445-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 30 de Octubre de 2023

Referencia: VOCXI - Expediente N°29.765-I caratulado “Austral S.A. s/ recurso de apelación”. Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10°Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **N°29.765-I** caratulado **“Austral S.A. s/ recurso de apelación”.**

La Dra. O’Donnell dijo:

I. Austral S.A. interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución Nº 63/07, dictada el 22 de marzo de 2007 por la Dirección Regional Mar del Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la cual se le determinó de oficio su obligación en el impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2003 y 2004 y se la intimó a ingresar la suma de $51.397,12, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683).

Asimismo, en dicho acto se le aplicó una multa de defraudación de $205.588,48 de acuerdo con el art. 46 de la misma ley (t. v.).

Ello, tal como surge de sus Considerandos, en virtud de haberse verificado la presentación inexacta de la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2003 y la falta de presentación de la correspondiente al período fiscal 2004, lo que en el criterio del juez administrativo implicó la omisión de ingresar el gravamen en su justa medida.

En su presentación ante esta instancia Austral S.A. manifestó que se encuentra inscripta en el rubro “Venta al por mayor de carnes y derivados excepto de aves” y que, por razones generales que —según dijo— afectaban a todos los sectores, la rentabilidad de la firma decayó considerablemente a la par del aumento de la incobrabilidad de los productos que comercializaba. Por ello, se agravió de que se le exigiera este impuesto que se fija sobre los activos de la empresa sin tener en cuenta el pasivo ni quebrantos. Además, resaltó que los activos de la empresa forman parte del proceso de producción, es decir son imprescindibles para el ejercicio de la actividad.

Puso en conocimiento que se encuentra en concurso preventivo, en trámite por ante el Juzgado en lo Civil y Comercial Nº 4 de Dolores. Dijo que ello repercute en el acceso a líneas de crédito o utilizar descubierto bancario, lo que la limita fuertemente en su actividad comercial.

Expresó que la aplicación del impuesto atenta contra los principios constitucionales de legalidad, igualdad, razonabilidad, propiedad y no confiscatoriedad y, por ende, debe declararse su inconstitucionalidad. Y para sustentar dicho agravio,

desarrolló una serie de consideraciones entre las cuales destacó como principal crítica que esta forma de imposición radica en la falta de relación entre el tributo y la capacidad contributiva del sujeto pasivo del mismo derivado del hecho de computar solamente el activo de la empresa sin compensar el pasivo resultante de la gestión comercial. Esto implica, en su entendimiento, “crear” materia gravable en forma ficticia a los fines de cobrar el impuesto.

Finalmente, sobre la multa de defraudación sostuvo que, tal como surge de los antecedentes de la causa, no interfirió en el desarrollo normal de la fiscalización y cooperó en todo momento con los inspectores. Aseguró que no existió ocultación y que su conducta no constituyó ardid porque la omisión fue fácilmente detectada por la fiscalización por lo que mal puede inferirse ocultamiento malicioso que prevé la ley en la configuración del tipo delictivo. Refirió que en el análisis debe tenerse en cuenta, además, que la multa se aplica en relación un impuesto determinado en base a una presunción de ganancia.

Dijo respecto del inc. a) del art. 47 a partir del cual se presumió la existencia de dolo en su actuar que no existió la grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos de las declaraciones juradas que supone el inciso sino que hubo una diferencia respecto de los activos declarados en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a la ganancia mínima presunta pero no una contradicción. Con relación al inc. b) agregó que tampoco existen datos inexactos que ponga una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible y mucho menos se ha demostrado que las inexactitudes provienen de una disconformidad con las normas legales, conforme lo dispone el inc. c). Por último, también negó la configuración del inc. d) para el caso del período fiscal 2004.

Hizo notar que si bien podría llegar a existir elementos que fundamenten el pretendido ajuste tales circunstancias no resultan configurativas del dolo requerido para la procedencia de la sanción.

Finalmente, criticó que se considerara un lejano antecedente sumarial (N°528/2003) ocurrido cuatro años atrás para graduar la sanción en cuatro tantos del tributo omitido. Estimó que ello resulta excesivo y requirió, entonces, su graduación en el mínimo legal.

Ofreció prueba pericial contable y solicitó que se deje sin efecto la Resolución, con costas.

II. A su turno, el Fisco Nacional contestó el traslado del recurso y pidió que se confirme el acto, también con costas.

Afirmó que la Resolución fue emitida dentro de los lineamientos de la normativa vigente y que se dio cumplimiento a todos los requisitos esenciales y sustanciales exigidos por las normas que regulan el procedimiento de determinación de oficio. Expuso que a la Administración Tributaria no le corresponde juzgar sobre la validez de las leyes sino aplicarlas, que es lo que hizo en el caso. A su vez, señaló que ello tampoco le corresponde a este Tribunal conforme lo establece el art. 185 de la ley 11.683.

Destacó que los argumentos de la recurrente no alcanzan para eximirla de su responsabilidad por la actitud asumida frente al incumplimiento de sus obligaciones fiscales y que tampoco demostró lo contrario efectuando meras manifestaciones carentes de sustento que no logra desvirtuar los cargos que se le han formulado.

Hizo notar, por último, que no expresó agravios sobre los intereses resarcitorios aplicados.

III. A fs. 99 se abrió a prueba y se hizo lugar a la prueba pericial contable. A fs. 120, ante la inacción de la recurrente, se le dio por decaído el derecho a producirla.

Mediante la PV-2023-106888973-APN-VOCXI#TFN se elevó el Expediente a consideración de la Sala y por IF-2023-125312127-APN-VOCXI#TFN quedó en estado de dictar sentencia.

IV. Corresponde resolver si la determinación de oficio del impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2003 y 2004 se ajusta a derecho.

Para ello, cabe hacer mención a lo que surge de los Considerandos de la Resolución y de las actuaciones administrativas que preceden su dictado.

De allí se desprende que el 9 de febrero de 2005 se le comunicó a Austral S.A. el inicio de la fiscalización respecto del cumplimiento de sus obligaciones en el impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2003 y 2004. Se le requirió, entre otra documentación, el detalle de los bienes registrables, de cambio y su valuación fiscal al cierre de los períodos bajo fiscalización. Dicho requerimiento no fue contestado por lo cual el 11 de mayo de 2005 se le efectuó un nuevo requerimiento. En dicha oportunidad fue el presidente de la empresa, el Sr. Alberto Lamarque, quien se notificó en persona de la fiscalización en curso. Este requerimiento tampoco fue contestado.

Así las cosas, la fiscalización actuante constató de la información obrante en sus propios sistemas la presentación de las declaraciones juradas antes requeridas por lo que a fs. 9 de los antecedentes administrativos se encuentra agregada la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta del periodo fiscal 2003 mientras que, a fs. 13, surge la constancia de la falta de presentación de la correspondiente al período fiscal 2004. Asimismo, a fs. 10/11 y 14/15 figuran incorporadas las declaraciones juradas del impuesto a la ganancia de los mismos períodos.

Por otra parte, se verificó que la recurrente se hallaba en concurso preventivo desde el 14 de noviembre de 2002 y que los dos períodos bajo fiscalización eran post concursales.

El 21 de julio de 2006 se le notificó la Resolución de Vista y Apertura de Sumario en los términos de los arts. 17, 70 y 71 de la ley 11.683. El 22 de agosto de 2006 la recurrente hizo su presentación manifestando su disconformidad con los ajustes determinados y como prueba ofreció pericial contable.

El juez administrativo hizo lugar a su producción por lo que a fs. 86/90 de los ant. adm. se encuentra agregado el informe elaborado por el contador propuesto por Austral S.A.

Por otro lado, en los antecedentes consta que la recurrente posee un antecedente sumarial en relación al impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2000, en los términos del art. 46 de la ley 11.683 con sentencia a favor dictada por este Tribunal del 14 de junio de 2004 (v. informe de la Sección Dictámenes y Sumarios de la División Jurídica a fs. 81 de los ant. adm.).

Finalmente, el Fisco Nacional concluyó que en la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta presentada por el período fiscal 2003 no fueron incluidos la totalidad de los bienes sujetos a impuesto en comparación con los montos consignados por la propia recurrente en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el mismo periodo fiscal.

Con relación al período fiscal 2004 detectó que se habían declarado activos en el impuesto a las ganancias y que la recurrente, a pesar de ello, no había presentado la correspondiente declaración jurada en el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Consideró que la recurrente buscaba disminuir deliberadamente el impuesto a ingresar, determinó de oficio el tributo por ambos períodos y le aplicó sendas sanciones de defraudación.

Ahora bien, la discusión entonces se plantea en base a dos cuestiones.

Por un lado si, tal como alega el Fisco Nacional, la recurrente declaró activos en el impuesto a las ganancias que no se vieron reflejados en el impuesto a la ganancia mínima presunta de los mismos períodos omitiendo así el pago pago del tributo en su justa medida.

Por el otro, si a pesar de la existencia de dichos activos —lo que no fue controvertido en autos y por lo tanto se tiene por válido—, el tributo en la forma que ha sido diseñado legislativamente resulta violatorio de principios constitucionales,

tales como la inviolabilidad de la propiedad privada y el efecto confiscatorio que el tributo podría acarrear.

En cuanto a la primera de las cuestiones, de la lectura de las declaraciones juradas se advierte que los valores del activo denunciado en la declaración del impuesto a la ganancia mínima presunta del periodo fiscal 2003 son notoriamente inferiores a los consignados en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del mismo período.

En el primer caso, el monto incluido fue de $182.783,83 mientras que para el impuesto a las ganancias la recurrente declaró activos por $2.654.440,13.

Respecto del período fiscal 2004, se encuentra acreditado que Austral S.A. no presentó la declaración jurada aún cuando denunció activos en el impuesto a las ganancias por $2.485.272,32.

Es de hacer notar que la recurrente no desconoce lo antedicho en su presentación ante este Tribunal, es decir, no hace objeciones respecto a los montos utilizados por el Fisco Nacional como base imponible para la liquidación del tributo reclamado. Tampoco hace mención alguna a la falta de presentación de la declaración jurada por el período 2004 a pesar de haber declarado activos en el impuesto a las ganancias del mismo período.

Con relación a la segunda de las cuestiones — que consiste así en el principal agravio de la recurrente—, cabe recordar aquí que la Corte Suprema ya se expidió sobre la validez del impuesto a la ganancia mínima presunta sancionado por la ley 25.063 al fallar en las causas "Hermitage S.A." (Fallos 333:993) y "Diario Perfil S.A." (Fallos 337:62).

En la primera de las causas citadas, sostuvo que "… *el tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas -sin consideración a particularidad alguna- y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos*", señalando que "*el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley*", para concluir que "… *la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido*".

A su vez, en el segundo fallo, el Tribunal se refirió a la doctrina adoptada en el precedente "Hermitage S.A." y dijo que ésta "… *no exige, de manera alguna, que deba demostrarse la imposibilidad de que los activos generen la renta presumida por la ley -o que no tengan capacidad para hacerlo- sino, simplemente, que esa renta, en el período examinado, no existió*".

Cabe entonces analizar la prueba producida por Austral S.A. en orden a considerar la aplicación de la doctrina que emana de los precedentes citados al caso y lo que surge de los antecedentes de este Expediente ya relatados.

A fs. 86/90 de los ant. adm. se encuentra agregado el informe pericial contable producido por el contador propuesto por Austral S.A. quien concluyó en la existencia de quebrantos en el impuesto a las ganancias en ambos ejercicios y efectuó un detalle de los activos y las deudas conforme los balances certificados, según dijo. Sobre ello cabe hacer notar que los montos indicados en el informe difieren de los consignados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas por la empresa y que tampoco consta agregada la documentación que respalda las conclusiones arribadas, tal como los referidos estados contables de la empresa.

Fundamental era, entonces, la producción de la prueba pericial contable que ofreció en esta instancia a los fines de arribar a la verdad material. Ello fue asimismo destacado por la propia Austral S.A. al interponer el recurso de apelación lo que efectivamente se advierte de la lectura de los puntos de pericia ofrecidos que precisamente tenían por propósito demostrar la existencia de los pasivos y la situación económica y financiera de la empresa y, por ende, la falta de capacidad contributiva para producir ganancias presumida por la ley. Sin embargo, pese a haber sido debidamente intimada a arbitrar los medios para que se produzca dicha prueba, se le dio por decaído su derecho a producirla (v. a fs. 118/120).

Por ello, corresponde confirmar la determinación de oficio de la obligación en el impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2003 y 2004, con costas.

En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe señalar que en atención a que fueron liquidados conforme a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683 y que ha quedado acreditado el incumplimiento de la obligación tributaria en el plazo acordado ni habiéndose efectuado agravios al respecto, también deben confirmarse.

V. Que con relación a la multa aplicada de acuerdo con lo previsto por el art. 46 de la ley 11.683, según la presunción de los incs. a), b) y c) de su art. 47 para el período fiscal 2003 e inc. d) para el período fiscal 2004, debe estarse al encuadramiento típico de la conducta del presunto infractor, configurado por los elementos objetivo y subjetivo de la infracción y, por último a su graduación.

La recurrente presentó la declaración jurada original del impuesto a la ganancia mínima presunta en forma inexacta por el 2003 y omitió su presentación en el 2004, dejando de ingresar el tributo que le correspondía configurándose así el primero de los elementos. En lo concerniente al elemento subjetivo, el juez administrativo entendió que tal presentación fue efectuada a sabiendas de que era incorrecta y con intención de defraudar, por lo que calificó de dolosa la conducta valiéndose de las presunciones del art. 47.

En el caso, no ha sido acreditado por parte del Fisco Nacional tal obrar doloso requerido por la figura en cuestión limitándose sólo a invocar la aplicación de los cuatro primeros incisos del art. 47 de la ley 11.683. La Administración probó la presentación de declaración jurada inexacta del período fiscal 2003 y la falta de presentación respecto del período fiscal 2004 lo que si bien comprueba la concurrencia del aspecto objetivo no lo logra con relación al aspecto subjetivo de la conducta.

Al respecto dijo la Cámara que “Esto es así, en tanto la figura descripta por el art. 46 de la L.P.T. exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también demostrar el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos (cfr. esta Sala, in re, “Frigorífico 101 La Estrella S.A. c/D.G.I.”, del 29/06/2017).” conf. sentencia en “Intercafé SA” del 19/5/2020.

Ha dicho también, que “… para que la figura dolosa de la defraudación fiscal del artículo 46 resulte procedente, debe verificarse la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia del dolo en su accionar. Para la aplicación de dicha figura se debe contar con el sustento de otros elementos que acrediten la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, ya que no resultan suficientes los mismos que han sido tenidos en cuenta a efectos de determinar el impuesto omitido (…) 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 (…).”conf. sentencia en “Auxiliarte 24 hs. S.A”, del 5/02/2019.

En tales precedentes se resolvió que la imposibilidad de presumir la conducta dolosa de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas que permitieran aplicar la sanción del artículo 46 de la misma ley, lo que de igual debe resolverse en este Expediente.

Ello no implica dejar impune la conducta de Austral S.A. por lo que cabe reencuadrar la multa aplicada en la figura de omisión prevista en el art. 45 de la ley, en el mínimo legal, en atención a que se encuentra probada la omisión del pago oportuno en su justa medida y no se ha invocado ni demostrado error excusable. Las costas se imponen en el orden causado (art. 184, último párrafo, primera parte ley 11.683).

Por todo lo expuesto, corresponde:

Confirmar la Resolución N° 63/07, con costas, salvo en lo que se refiere a la multa la que corresponde que se reencuadre en la figura de de omisión prevista en el art. 45 de la ley 11.683, en el mínimo legal, con costas en el orden causado.

El Dr. Martín dijo:

I. Que comparto el relato de los hechos efectuado en el voto de la Dra. O' Donnell como así también lo decidido en el mismo en lo que hace a lo resuelto en el Considerando IV, pero disiento con la solución adoptada con relación a la multa, la que estimo debe ser también confirmada por los argumentos que expongo a continuación.

II. Que de los elementos obrantes en la causa se advierte que el criterio fiscal seguido por el Juez Administrativo para encuadrar la conducta de la aquí recurrente en la figura infraccional de los arts. 46 y 47 incs. a), b), c) y d) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) resulta acertado teniendo en cuenta que durante el desarrollo de la fiscalización Austral S.A. no respondió varios requerimientos formulados, a pesar de manifestar haber prestado la debida colaboración.

A ello se agrega que la declaración jurada del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta del período fiscal 2004 no fue presentada en tiempo y forma ni tampoco durante el procedimiento de verificación ni durante el plazo para contestar la vista conferida, mientras que la relativa al período fiscal 2003 fue presentada en forma inexacta.

Que lo descripto da cuenta que su actuar no implicó una simple omisión de los deberes a su cargo en razón de que su conducta posterior evidenció un actitud de evidente desdén.

Que por último cabe remarcar que respecto de la declaración jurada del período fiscal 2003 la recurrente conocía que el ente fiscal disentía con la base imponible utilizada para determinar el tributo, no obstante lo cual no intentó arrimar ninguna razón técnica que permitiera un posible análisis sobre su viabilidad.

III. Que por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiero a lo expresado en el Considerando IV del Voto de la Vocal Instructora y en consecuencia, procede confirmar la determinación de oficio del gravamen con más intereses resarcitorios.

II. En cuanto a la multa aplicada adhiero a lo expuesto en el Considerando II del voto del Dr. Martín.

III. Por ello, corresponde confirmar la determinación recurrida en todas sus partes, con costas a cargo de la parte vencida.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría

SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° Nº 63/07, con costas.

2) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de $16.492,45, por la representación procesal y $25.373, por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de Austral S.A., teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las dos etapas del Expediente y demás pautas establecidas por la ley 21.839 modificada por la ley 24.432.

3) Regular los honorarios del Contadora Pública Liliana Maglieri en la suma de $8.881 a cargo de Austral S.A., por la aceptación de su cargo en el carácter de perito designado a propuesta del Fisco Nacional teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.30 13:58:43 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.30 14:12:07 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.30 14:12:35 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.30 14:12:38 -03:00