República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-24505594-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 7 de Marzo de 2024

Referencia: Magalcuer. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 33.670-I caratulado: ***“Magalcuer S.A. s/recurso de apelación-impuesto a las ganancias”*** y sus acumulados N° 43.328-I y EX-2019-69998423-APN-SGAI#TFN de iguales carátulas.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 29/56, 392/417 y 601/608 vta. se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI de fecha 19/03/2010, 03/06/2015 y 26/06/2019 en virtud de las cuales se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2003 y 2004, con más intereses resarcitorios y se aplican sanciones con sustento en los arts. 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley de procedimiento fiscal.

En primer lugar, se agravia de la aplicación al caso, por parte del Fisco Nacional, de la presunción del art. 18 inc. g) de la ley 11.683, cfr. texto incorporado por la Ley 25.795 (B.O. 17/11/2003).

En este sentido, alega que durante el período fiscal 2004, la empresa ha exportado casi la totalidad de su producción al mercado exterior, excepto ventas marginales, principalmente rezagos, que no desnaturalizan, a su criterio, el carácter netamente exportador de la firma.

Afirma que lo expuesto fue reconocido por el propio organismo fiscal conforme surge del informe final de inspección.

Plantea, luego de detallar el análisis efectuado en sede administrativa por el Fisco, que la inspección no formuló observaciones respecto de las existencias ni detectó ninguna diferencia de inventario o

producción.

Asimismo, sostiene que resulta absurdo, por irrazonable, que el Fisco Nacional suponga que pudieron ser realizadas ventas no declaradas en el exterior por la suma de $ 23.357.059,32, esto es, casi el 54% de los ingresos obtenidos y declarados por la empresa, sin intervención de la autoridad aduanera.

Agrega que también es absurdo que el organismo fiscal afirme que se trate de ventas locales toda vez que ha corroborado que sólo se vendieron en el país rezagos marginales y habiendo constatado, además, quienes son los clientes que compran los mismos.

Por su parte, agrega que no resulta lógico considerar que con las mismas maquinarias y los mismos insumos se hubiese podido obtener un rendimiento productivo generador de bienes de cambio vendidos en forma marginal por más de $ 23.000.000.- en el mismo ejercicio.

Enumera las pruebas que ofreció en sede administrativa para demostrar la irrazonabilidad del ajuste fiscal.

Señala que el Fisco denegó la prueba pericial técnica y la informativa ofrecidas por considerarlas superfluas e innecesarias, y reemplazó la pericial contable ofrecida por una medida para mejor proveer que no contempló todos los puntos que se habían ofrecido y que eran de absoluta relevancia.

Agrega que, sin perjuicio de dejar constancia que la denegatoria de la prueba es motivo para declarar la nulidad del acto, ofrecerá ante esta instancia la prueba que había sido rechazada.

Enfatiza que es imposible que la empresa pueda vender de forma marginal por 23 millones de pesos más en un ejercicio, sin la correlativa variación en los niveles de personal ocupado, compras, maquinarias, etc. Entiende que, lo expuesto, hace devenir la presunción en irrazonable y ajena a la realidad económica de la actividad de la empresa, y afirma que también es irrazonable e irreal el margen de utilidad que se deriva de la presunción aplicada por el Fisco Nacional en la especie.

Aduce que el Fisco pretende determinar el impuesto a las ganancias teniendo como único fundamento a las diferencias estimadas en los depósitos bancarios realizados en las cuentas bancarias pero sin aportar elemento alguno que permitiera suponer que las diferencias respondan a ingresos obtenidos por la única actividad de la firma.

Manifiesta que tales depósitos bancarios obedecen pura y exclusivamente a aportes financieros de los directores efectuados en el período fiscal 2004.

Cita jurisprudencia para avalar su postura.

Puntualiza que tratándose de aportes financieros de los propios directores de la empresa y que serían devueltos en el mismo ejercicio, no resultan necesarias formas sacramentales para instrumentar su otorgamiento.

Afirma que la información que surge de las declaraciones juradas presentadas por el Sr. Castellán en modo alguna demuestra la inexistencia de los aportes financieros efectuados, como tampoco su capacidad para realizarlos. Añade que dichas declaraciones juradas sólo permiten constatar que su capacidad de financiación no ha sido expuesta a los efectos fiscales pero no puede colegirse que por no estar exteriorizada

formalmente en dichas DDJJ, no exista.

Dice que aportó toda la información que tenía en su poder respecto a los aportes y retiros de los directores. Agrega que el acto apelado no aclara cual sería la documentación exigible, más allá de la propia registración.

Sostiene que tanto el análisis efectuado por el organismo fiscal, como así también sus conclusiones, son erróneas y agrega que para esclarecer dicho error, era indispensable correlacionar la depuración efectuada con el flujo de fondos de aportes de socios/directores por el lapso comprendido entre el 01/01/2004 y el 31/12/2004 y con los asientos efectuados en el Libro Mayor incluyendo subdiarios no volcados, que registra los movimientos de valores del Activo Corriente (subrubro disponibilidades) en el mismo lapso.

Explica que los socios/directores efectuaban retiros de fondos, consignados por totales mensuales en la planilla apaisada adjuntada en esa presentación, que luego ponían a disposición de la empresa para proveer de liquidez hasta la efectivización del cobro de las exportaciones realizadas. Afirma que tales aportes financieros son los que luego se depositaron en las distintas cuentas bancarias de la empresa, depósitos que también están consignados en total por mes y por entidad en la planilla apaisada de referencia.

Aduce que todos los movimientos habidos entre retiros y aportes de los socios/directores en el período referido, están plasmados en el Flujo de Fondos presentado y tienen su correlato en la depuración efectuada.

Asegura que los retiros de los socios/directores operan como causa de los aportes financieros que efectuaron los mismos y que dichos retiros fueron posibles a partir de ingresos obtenidos por la actividad exportadora de la empresa que tributó impuesto a las ganancias e IVA en los períodos fiscales involucrados.

Por su parte, respecto de la depuración de la cuenta del Bank Boston practicada por la inspección, sostiene que el único concepto detraído a los efectos de la citada depuración, fueron transferencias entre cuentas por $ 5.944.437,91 y añade que no se detrajeron los pagos a proveedores, ni los montos en concepto de créditos por exportaciones y/o cobros de exportaciones perfectamente identificados como tales.

Plantea que de igual modo procedió la instancia revisora respecto de los papeles de trabajo que plasman la depuración efectuada a las cuentas de los Bancos Macro Bansud, Credicoop, Finansur, Galicia y Francés. Agrega que ni siquiera fueron detraídos los cobros de exportaciones, llegando al absurdo de aplicar la presunción del art. 18 inciso g) de la ley de procedimiento fiscal sobre las diferencias de cambio de dichos cobros, las retenciones de IVA sobre la cesión de crédito del Banco Bansud y sobre sus intereses, los reintegros de IVA, los reintegros de reclamos de percepciones de IVA por enero a marzo (Banco Bansud), los reintegros de asignaciones familiares pagadas por mi parte como empleador (vide depuración Banco Provincia), conceptos todos para cuya detracción basta una diligencia mínima efectuada en las propias bases de información de ese Fisco.

Asimismo, se agravia de la imputación efectuada por el Fisco, respecto de los ingresos que consideró como no declarados, al ejercicio 2004, sin haber demostrado que correspondía su imputación a dicho período fiscal.

En este sentido, sostiene que el art. 18 inc. g) de la ley 11.683 no establece, respecto del impuesto a las ganancias, a que ejercicio corresponde la atribución de las diferencias detectadas en el impuesto a las ganancias.

En cuanto a la impugnación de proveedores, señala, en primer lugar, que el organismo fiscal consideró que no habían podido ser validadas con los respectivos comprobantes ni a través de las circularizaciones efectuadas.

Expone que, debido a que la empresa exporta casi el 100% de su producción, recuperó todo su crédito fiscal, incluyendo aquel que proviene de los proveedores impugnados, extremo que se encuentra ratificado con el resultado de la medida para mejor proveer antes transcripto, sin que el acto en crisis mencione concretamente cuáles serían las facturas de compra y/o servicios que no habrían sido objeto de tal reintegro por exportaciones de los períodos 2003 y 2004.

Señala que es falso que no se hayan aportado algunos de los comprobantes respaldatorios impugnados, a los efectos de contrarrestar la impugnación subsistente de compras y gastos.

Afirma que la impugnación se basó en la exclusiva circunstancia de no haber podido localizar a los proveedores, excepto uno de ellos, que negó haber realizado operaciones con la empresa.

Plantea que todas las tareas investigativas se circunscribieron a verificar extremos que hacen a la propia situación de contribuyentes de los proveedores cuestionados, como ser la regularidad del domicilio fiscal, presentación y pago de DDJJ, entre otros.

Aduce que, a efectos de localizar a los proveedores, el Fisco Nacional se limitó solamente a enviarles un requerimiento.

Agrega que la propia fiscalización admite que los proveedores Daniel Horacio Cardini, Gladys Noemí Kaplan, El Fenómeno S.A., Gustavo Rivero y Mercoquim S.A. tienen declaraciones juradas presentadas y poseen depósitos bancarios.

Respecto del proveedor Hierros Torrente de Abrahan Biegun y David Biegun S.H., sostiene que los meros dichos del proveedor respecto a que no admite haber realizado ciertas operaciones, no es razón suficiente para desconocer la existencia de las mismas, ya que si el contribuyente no presentó DDJJ o las presentó en menos, lógicamente no va a reconocer las operaciones realizadas con la empresa, ya que esto significaría reconocer importes no declarados.

En cuanto al ajuste sobre intereses presuntos plantea que en el préstamo celebrado con la firma Cueromax se pactó una tasa de interés del 6% anual y en dólares, por lo que –dice- se trata de una tasa que no sólo se ajusta a las condiciones normales del mercado al tiempo de la celebración del mutuo sino que incluso es más beneficiosa y redunda en evidente interés de la empresa, sin perjuicio que el pago de dichos accesorios generan beneficios gravados.

Por lo expuesto, entiende que no se cumple ninguna de las condiciones legales para aplicar la tasa que propugna el Fisco en la especie en sustitución de la que estableció la empresa.

Considera que no puede reputarse que el préstamo no se haya otorgado en interés de la empresa, en tanto que dicho interés puede presumirse sólo por la naturaleza jurídica del contribuyente como sujeto de derecho.

En igual sentido se refiere respecto a los intereses presuntos estimados respecto de las cuentas de directores.

Respecto de los restantes ajustes que surgen del acto apelado, dice que carecen de la debida motivación que requiere, como elemento esencial, todo acto administrativo, de conformidad con lo previsto en el art. 7 inc. e) de la ley 19.549.

En cuanto a la diferencia sobre bienes de cambio y cargos diferidos entiende que tanto en el acto determinativo como en los actos previos, se limitan a mencionar que en la verificación del balance fiscal 2004 se había detectado que se restaron del resultado impositivo la suma de $ 336.758,22 en concepto de ajuste de bienes de cambio y $ 105.066,83 en concepto de cargos diferidos y que ambos importes fueron impugnados por el área fiscalizadora porque la firma no habría exhibido la documentación respaldatoria que justificara dichas deducciones.

En este sentido, expone que no se precisa cuál es la documentación respaldatoria que debería haber aportado, sin perjuicio de que la justificación de tales ajustes y cargos diferidos surge de los propios Estados contables del ejercicio 2004 y las registraciones que los respaldan. Agrega que tal extremo quedará demostrado por el correspondiente punto de pericia.

Sobre el ajuste por reembolsos de exportación expone que también se verifica una carencia de fundamentación toda vez que el Juez Administrativo se limita a informar que se detectó en la columna 1 de la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2003 un importe de $ 154.037,17 que corresponde a reembolsos por exportaciones.

En este sentido, afirma que la detracción del resultado impositivo de la suma de $ 331.608,74 de la declaración jurada del período fiscal 2003 resulta procedente en la medida que está conformado por los reembolsos de exportación de los meses de enero, febrero, marzo y abril (hasta las solicitudes del 16/04/2003), dado que los mismos corresponden a períodos anteriores a la entrada en vigencia de la Ley 25.731 que suspendió hasta el 31/12/2003 la exención que gozaba dicho concepto según lo normado en el inciso I) del art. 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Por su parte, aduce que el quebranto proveniente del período fiscal 2002 y que fuera computado en el período fiscal 2003, fue impugnado por la fiscalización actuante por considerar que dicho período fue objeto de una determinación de oficio que absorbió dicho quebranto y que se encuentra firme.

Al respecto, señala que dicha determinación no se encuentra firme toda vez que fue objeto de demanda promovida en el año 2003, la cual tramita ante el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 6, Secretaría N° 11 y se encuentra pendiente de resolución.

Se agravia, asimismo, de los intereses resarcitorios aplicados.

Respecto de la multa apelada, plantea la prescripción de las acciones del Fisco para aplicar la sanción correspondiente al período fiscal 2003.

En este sentido, afirma que el plazo de prescripción se cumplió el 31/12/2009 y por ende a la fecha de notificación de la resolución por la que se instruye el sumario, aquellas acciones y poderes para aplicar la multa, se encontraban prescriptas, al no mediar a su respecto ningún acto suspensivo ni interruptivo.

Sostiene que no resulta aplicable al caso, la causal de suspensión dispuesta en el art. 65 inc. d) de la ley de procedimiento fiscal. Al respecto, señala que la denuncia penal se produjo después de que la prescripción ya había operado.

Asimismo, se agravia de la aplicación general dispuesta por el organismo fiscal, respecto de la suspensión dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476. Afirma que no resulta aplicable al período fiscal 2003, conforme el principio de la irretroactivad de la ley penal más gravosa que explica con anterioridad.

En cuanto a los fundamentos de la sanción aplicada, plantea que en el acto sancionatorio no se exponen ni acreditan los elementos necesarios para tener por configurada la infracción en su faz objetiva.

Entiende que lo expuesto por el Juez Administrativo carece de entidad para formular una imputación de naturaleza penal por la comisión de supuestas infracciones tipificadas en el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal.

Afirma que se le atribuyó la comisión de la defraudación sin acreditar ninguna maniobra o ardid apto para provocar error.

Plantea que, debido a que el organismo recaudador reconstruyó la materia imponible sobre la base de presunciones, las mismas carecen de entidad para formular una imputación de naturaleza penal por la comisión de supuestas infracciones tipificadas en el art. 46 de la citada norma, atento a que las presunciones aludidas rigen a los fines de la determinación del tributo en cuestión, pero de ninguna manera para presumir, a partir de aquéllas, la conducta dolosa que persigue el régimen sancionador tributario, dado que de ser así se estaría edificando una presunción a partir de otra presunción o presunción de 2° grado.

Considera que tampoco se encuentra acreditado el elemento subjetivo que requiere el tipo. Dice que la resolución apelada no indica el hecho presuncional sobre el que se basa la imputación dolosa.

Añade que el acto sancionatorio no acredita los hechos que determinan la aplicación de la presunción de dolo del art. 47 incs. a), b) y c).

En cuanto a la sanción aplicada por el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2004, solicita que se suspenda la resolución de dicho expediente hasta que se dicte sentencia con respecto al acto determinativo de impuesto que incluye a dicho período fiscal.

Por su parte, alega que el organismo fiscal no solicitó ante el síndico del concurso la verificación del crédito en concepto de multa que fijó en la resolución apelada, ni ningún otro importe estimativo por dicho concepto.

En este sentido, reitera que el Fisco no procedió a la oportuna y tempestiva verificación de su supuesto crédito en concepto de multas, aun siendo incierto, condicional y litigioso, en los términos que le exigía el art. 32 de la ley 24.522.

Afirma que la falta de verificación del crédito ante el Síndico privó al acreedor del carácter de interruptivo de la prescripción que la ley le concede al proceso verificatorio concursal.

En razón de lo expuesto, sostiene que el crédito se encuentra prescripto y no resulta exigible en el concurso de la empresa.

Alega que se encuentra acreditado que la empresa no adeuda los tributos reclamados, como así también la absoluta inexistencia de dolo o afán defraudatorio de su parte, lo que torna inexistente el presupuesto de hecho en que se ha basado la Afip para dictar una resolución condenatoria por la comisión de la infracción

prevista en el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal.

Asimismo, plantea que debe determinarse si el crédito en concepto de multa determinado en la sentencia apelada realmente emana de un acto jurídico válido al que deba reconocerse “existencia legal”, por encontrarse reunidos a su respecto los requisitos esenciales establecidos en el art. 7 de la ley 19.549 para todo acto administrativo, que al presente, entiendo no cumplidos, así como el principio de legalidad en materia tributaria y penal, que exige que la sanción se base en la existencia material de las causas, hechos y antecedentes que constituyen la base fáctica del tipo sancionatorio previsto en la ley.

Expresa que, en caso de determinarse que sí se cumplen los requisitos legales para declarar la existencia del crédito de la AFIP en concepto de multa, opone la prescripción del mismo, defensa que deberá ser resuelta por el Juez del Concurso. Añade que no debe remitirse ahora el expediente al Juez del concurso, y sólo será necesario reabrir el concurso y dar intervención necesaria al Síndico a favor de los intereses de la masa concursal, si el Tribunal determina aprobar el crédito por los tributos, de lo que esta multa es accesoria.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 69/80 vta., 457/470 vta. y 635/652 contesta el Fisco Nacional el traslado de los recursos y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirmen los actos apelados. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 87 y 491 se abre la causa a prueba. A fs. 674 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”.

Puestos los autos para alegar, a fs. 681/683 vta. obra el alegato del Fisco Nacional y a fs. 686/701 el presentado por la actora.

Por último, a fs. 707 pasan los autos para dictar sentencia.

IV.- Que previo al análisis de los ajustes efectuados por el Fisco, corresponde expedirse sobre los agravios vinculados con el rechazo de la prueba ofrecida en sede administrativa.

Sobre la cuestión, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que “…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros).

Ello así, en autos el recurrente ha podido ofrecer y producir ante esta instancia, las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente, debiendo señalar, además, que el Fisco dictó una medida para mejor proveer en sede administrativa, en virtud de la cual, quedó demostrada, en forma parcial, lo alegado por la actora y por ende, se redujeron los montos determinados a favor del Fisco.

En función de lo expuesto, es dable concluir que el proceder fiscal no merece reprobación alguna.

Por su parte, corresponde referirse sobre el agravio de la actora, referido a la falta de una debida motivación en la resolución apelada, y por ende, sostiene que carece de un elemento esencial de todo acto administrativo, conforme el art. 7 inc. e) de la ley 19.549.

A fin de definir la causa, en nuestra doctrina administrativista, encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la "voluntad" del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como "los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo", los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, "la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartarse de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo" (conf. Hutchinson, Tomás; "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos esgrimidos por la recurrente en virtud de los cuales entienden que el acto apelado, respecto de ciertos ajustes, es arbitrario al carecer de la debida motivación, deben ser rechazados, toda vez que surge de la lectura del acto referido cuales fueron los hechos y el derecho en que se sustentan, además de guardar la debida correspondencia entre la exposición de motivos con la conclusión a la que se llega, y haberse cumplimentado el procedimiento previsto para dictarlo.

V.- Que sentado lo que antecede, corresponde entonces establecer la procedencia de los ajustes efectuados por el ente fiscal.

Conforme se desprende del informe final de inspección (vid. fs. 1830/1846 del cpo. principal de ganancias N° 10 de los ant. Adm.), se le inició una fiscalización a la recurrente, tratándose de una empresa organizada como sociedad anónima, cuya actividad declarada es la fabricación de accesorios de vestir de cuero, cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de diciembre de cada año.

En virtud de las verificaciones realizadas por personal fiscalizador, se detectaron diferencias a favor del organismo fiscal, en relación al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003 y 2004, razón por la cual se procedió a correr la correspondiente vista, que culminó con la resolución apelada ante esta instancia.

VI.- Que cabe referirse, en primer lugar respecto de la impugnación de compras y gastos de los ejercicios fiscales 2003 y 2004 (Res. 21/10).

En este sentido, cabe señalar que el organismo fiscal dejó constancia que la empresa no había aportado los comprobantes oportunamente solicitados durante la fiscalización.

Al respecto, la recurrente manifestó que no aportó los comprobantes que les fueron solicitados por el Fisco, atento a que el personal de la firma tomó las instalaciones y destruyó los papeles administrativos, dejando constancia los actuantes que lo expuesto no fue probado ni exhibida la denuncia policial.

Ello así, y conforme se expone en el informe final de inspección, los funcionarios fiscales concurrieron a los domicilios fiscales de los proveedores y también procedieron a efectuar circularizaciones, obteniendo las respuestas de la gran mayoría de los circularizados. Se aclara que se efectuó una amplia muestra a efectos de probar no sólo las compras y gastos imputados sino los pasivos que fueron objeto de la generación del

cargo.

En efecto, según se expone en la vista (vid. fs. 1899 del cpo. principal de ganancias N° 10) el Fisco impugnó a los proveedores que desconocieron las operaciones y a los proveedores cuyo domicilio fiscal no existe y no tienen un domicilio alternativo.

En razón de lo expuesto, se impugnaron compras por $ 683.903,56 en el período fiscal 2003 y $ 927.157,42 en el período fiscal 2004, ya que no pudieron ser validados con sus respectivos comprobantes, ni a través de las circularizaciones efectuadas, según detalle mensual que consta en el Anexo C que forma parte integrante de la presente.

Posteriormente, con fecha 27/01/10 fue notificada la contribuyente de la Resolución que establecía las medidas para mejor proveer, juntamente con un requerimiento a través del cual se solicita que aporte la documentación y elementos de prueba ofrecidos en el descargo presentado.

Ello así, el Fisco procedió a analizar los comprobantes de compras exhibidos en original y aportados en fotocopia por la actora, como así también se concurrió a la Dirección de Exportadores, a fin de verificar las solicitudes de reintegros de exportación relacionadas con las compras, las cuales habían sido impugnadas por la inspección al carecer de documentación de sustento. La Dirección de Exportadores aportó un listado que contiene los valores solicitados y los reintegrados, pudiendo determinar que oportunamente, les fue otorgado el 100% del monto solicitado. Asimismo fue cotejado con los listados de proveedores incluidos en los pedidos de recupero.

En consecuencia, surge de la resolución apelada que, el organismo fiscal procedió a depurar los ajustes de compra correspondientes a los períodos fiscales 2003 y 2004, y tuvo por válidas a las compras que fueron constatadas por personal fiscalizador en el marco de las medidas para mejor proveer, pero se mantuvo la impugnación de las facturas de compra y/o servicios por las cuales no aportó los comprobantes respaldatorios y no fueron objeto de reintegro por exportaciones del período 2003 y 2004 (vid. anexo A de la resolución apelada).

En razón de lo expuesto, corresponde señalar que surge debidamente sustentada la impugnación de gastos y compras, en atención a las tareas realizadas por la fiscalización y conforme las medidas para mejor proveer ordenadas.

Por su parte, y en cuanto al planteo de la recurrente, respecto a que el organismo fiscal se basó únicamente en la imposibilidad de ubicar a los proveedores en los domicilios declarados, y en un caso, en el desconocimiento de las operaciones por parte del proveedor, cabe advertir que no le asiste la razón en su planteo, toda vez que la impugnación se sustentó, además de lo expuesto, en la falta de documentación respaldatoria de tales operaciones, conforme surge del Anexo A del acto apelado, razón que evidencia que el ajuste encuentra debida fundamentación.

Sentado ello, corresponde señalar que de los oficios ordenados ante esta instancia y dirigidos a los proveedores impugnados, sólo fue contestado el dirigido a la firma TECBOFILCO de Daniel Horacio Carlini (vid. fs. 541/550) quien informó que efectivamente había tenido una relación comercial con la empresa actora durante el año 2003, acompañando la documentación correspondiente.

Ello así, corresponde tener por acreditadas las operaciones registradas con dicho proveedor, atento lo informado en el oficio señalado y mantener la impugnación respecto de los restantes, atento a que no se pudo verificar la veracidad de los mismos, toda vez que los oficios no pudieron ser recepcionados, y no surgiendo

de la pericia contable elementos hábiles a tal fin.

Ello así, se confirma parcialmente el ajuste.

VII.- Que, asimismo, el organismo fiscal detectó que los depósitos bancarios depurados correspondientes al ejercicio fiscal 2004 excedían en gran magnitud a los fondos generados por la empresa (Res. 21/10).

En efecto, conforme surge de la vista previa (vid. ant. Adm. a fs. 1913 del cpo. principal de ganancias N° 10) se le solicitó a la empresa, durante la fiscalización, que aporte el detalle de los depósitos bancarios depurados del período fiscal 2004, entregando la misma un listado con aquellos y un flujo de fondos, sin aportar la documentación respaldatoria correspondiente.

Por su parte, los actuantes, procedieron a circularizar a las instituciones financieras con que operaba, efectuando en base a la información recibida, la depuración de los depósitos de las transferencias entre cuentas y préstamos financieros, arribando a los importes de depósitos bancarios que se detallan en el Anexo D que fue entregado formando parte integrante de la vista antes mencionada.

En efecto, el Fisco detectó que los depósitos depurados por la fiscalización correspondientes al período fiscal 2004 exceden en $ 21.233.690,29 a los fondos generados por la empresa. Dicho monto más $ 2.123.369,03 correspondiente al 10% en concepto de renta dispuesta o consumida fue considerada ganancia neta del período, de acuerdo a lo establecido por el art. 18 inc. g) de la ley Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

Conforme lo expuesto, se le requirió a la firma que aportara la documentación que justificara la diferencia mencionada, no habiendo tenido respuesta a los requerimientos efectuados.

Por su parte, cabe señalar que en sede administrativa se dispusieron medidas procesales en garantía del debido proceso girándose las actuaciones administrativas a la División Fiscalización N° 2 de la Dirección Regional Norte, para que por intermedio de su personal proceda entre otros controles, a efectuar la revisión de la documentación invocada por la recurrente en el descargo presentado.

Ello así, con fecha 27/01/10 fue notificada a la contribuyente la Resolución N° 3/10 (DV NRR1), que establecía las medidas para mejor proveer, juntamente con el requerimiento N° 024-0070697 obrante a fojas 7 del cuerpo de las medidas para mejor proveer, donde se solicita que aporte la documentación y elementos de prueba ofrecida en su descargo.

Conforme a la documentación exhibida y aportada por el apoderado, el Fisco procedió a efectuar el correspondiente análisis, de lo que se desprende que los reembolsos de exportación constituyeron un movimiento neutro, dejando constancia, además, que los reintegros por asignaciones fueron depurados durante la fiscalización.

Para las depuraciones bancarias la contribuyente aporta un detalle y adjunta asientos de préstamos y movimientos entre bancos; correspondiente al Banco Galicia y Banco Credicoop, cuyas operaciones ya fueron tomadas en cuenta en la depuración inicial efectuada por la fiscalización.

Respecto del denominado por la actora “flujo de fondos” de los aportes de los directores, cabe hacer mención que expone solo los movimientos de los aportes y retiros del director Norberto Castellán, sin considerar gastos, es decir no es un flujo de fondos, sino que se trata de un detalle de los supuestos movimientos de retiros y

aportes.

Por su parte, surge de la resolución apelada que el organismo fiscal procedió a analizar los registros contables y la documentación aportada por la empresa, resultando inhábil para tener por acreditado sus dichos, respecto a que la diferencia de depósitos bancarios se originó en los aportes de los directores de la empresa.

Por su parte, el Juez Administrativo expone que en la cuenta del Sr. Castellán se registran deudas con la empresa, y por ende, se procedió a calcular los intereses presuntos en concepto de disposición de fondos para el impuesto a las ganancias en el período en cuestión. Entiende, por ello, que no existe la posibilidad de vincular a los depósitos no justificados con aportes de aquél.

Se analizó también lo declarado por el Sr. Castellán Norberto, concluyendo el Fisco que no pudo aportar el dinero depositado en las cuentas de la firma en el período 2004, no teniendo capacidad financiera para realizar los aportes alegados.

Cabe destacar que en las DDJJ presentadas por el Sr. Castellán, tanto de bienes personales como del impuesto a las ganancias, no se refleja ningún crédito con la sociedad.

Además, agrega el Juez Administrativo, no se aportaron los resúmenes de las cuentas bancarias de los directores para verificar si los aportes que supuestamente habrían realizado a la actora, se encuentran allí.

De allí que la resolución ratifica el ajuste correspondiente a la determinación de ingresos omitidos en virtud de la detección de depósitos bancarios que superaban, una vez depurados, las ventas declaradas en el año 2004.

Ello así, el organismo fiscal consideró que la diferencia a que se arribó más el 10% de renta dispuesta o consumida fue considerada ganancia neta del período fiscal 2004, de acuerdo a lo establecido en el art. 18 inc. g) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus mod.).

VIII.- Que, en ese contexto fáctico, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo recaudador, se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Cabe precisar que, si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente “con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y

demás documentación que lleve el contribuyente" (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, "cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva…debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria….Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso…puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva…" (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas". Como con acierto explicara la Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", "…debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados" (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo que "...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re: 'Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ DGI" del 22/02/01, y sus citas).

Asimismo, "en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible" (conf. Sala I en causas: "Chieza SA", del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. y "Candle SA", op. cit.).

"A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David", op. cit., y "Candle SA", op. cit.; esta Sala in re: "Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI", del 14/06/04)".

IX.- Que sentado lo expuesto, corresponde concluir, ab initio, que el proceder fiscal se ajustó a derecho, toda vez que se evidencia de los antecedentes acompañados y del acto apelado, que se efectuó -durante el procedimiento llevado adelante en sede fiscal-, un análisis pormenorizado de los elementos colectados, que lo llevaron a detectar un monto significativo de depósitos bancarios que no se encontraban debidamente justificados y por ende el Fisco procedió a aplicar la presunción referida.

Sentado ello, deben analizarse las defensas opuestas por la recurrente.

En este sentido, y respecto al planteo sobre la incorrecta depuración de las cuentas bancarias, corresponde hacer lugar parcialmente a su planteo. Ello, toda vez que surge de la respuesta al punto 11 del informe pericial (vid. fs. 349) que el Fisco omitió efectuar la depuración de los conceptos individualizados como: diferencia de cambio cobro exportaciones, reintegros de IVA y reintegros de asignaciones familiares, conforme se detalla en el cuadro confeccionado por los peritos y en los Anexos XXII, XXIII y XXIV que acompañaron a su informe (vid. fs. 174/185, 186/188 y 189/190).

Ahora bien, en cuanto a la diferencia en los depósitos que la recurrente sostiene que responde a aportes financieros de los directores, corresponde analizar la probanza acompañada en apoyo de su postura.

En este sentido, cabe señalar que obran a fs. 104/105 y 106/112, las contestaciones de los oficios dirigidos a Edenor y Metrogas, respectivamente. La empresa Edenor informa que en los domicilios referidos el servicio de suministro de energía eléctrica se conectó en julio de 2006 y por ende no posee datos de consumos e importes facturados en los períodos 2002 a 2005. Por su parte, la empresa Gas Natural BAN S.A. acompaña el detalle de los consumos registrados a nombre de la actora con relación al servicio de gas en los períodos comprendidos entre los años 2002 a 2005, e informa que dicho cliente fue dado de baja con fecha 20/01/2006 por cambio de titularidad.

Por su parte, a fs. 339/345 se encuentra agregado el informe pericial contable presentado en estos autos, junto con sus anexos a fs. 140/338.

Sentado ello, cabe señalar que a través de las pruebas enumeradas, la recurrente intenta probar que no se verificó, en el período 2004, un salto en la producción, respecto de los períodos inmediatos anteriores y posteriores y que los ingresos declarados por la actividad de la firma guardan afinidad con las modificaciones en los niveles de personal ocupado, compras de materias primas y maquinarias (vid. rta. 6 del informe pericial), pero se trata de una cuestión que no resulta conducente para conmover el criterio fiscal, toda vez que los ingresos omitidos pudieron originarse en otras actividades llevadas a cabo por la recurrente en forma paralela, y no necesariamente en la comercialización de su propia producción.

Por su parte, y respecto de los aportes financieros que habrían realizado sus directores y que justificarían los ingresos presuntamente omitidos, cabe acotar que lo informado por los peritos, respecto de las registraciones contables referidas a tales aportes (vid. rta. punto 9) y del flujo de fondos de aportes y retiros (vid. rta. punto 10) no resultan suficientes para tener por acreditada la veracidad de lo alegado por la recurrente, toda vez que se encuentran desprovistos de la correspondiente documentación respaldatoria.

La recurrente se agravia también de la imputación efectuada respecto de los ingresos que consideró como no declarados, correspondientes al período 2004, sin haber demostrado que eran de ese período fiscal.

Al respecto, corresponde señalar que le asiste razón al Juez Administrativo cuando expresa que de la letra del inciso involucrado se desprende que tanto los depósitos bancarios, como las ventas que se comparan, corresponden al mismo período, razón por la cual no existe motivo para ser imputado a otro período que no fuera a aquel en el cual se detectó la diferencia. Agrega que, cuando el legislador decidió atribuir una diferencia a un período diferente del que se detectó, lo hizo en forma expresa y concluye que, tratándose de una presunción establecida por ley, la actora debe probar que no se trató de ingresos atribuibles al período fiscal en cuestión, lo cual no aconteció en estos actuados.

En razón de lo que antecede, corresponde revocar parcialmente el ajuste sustentado en los depósitos bancarios no justificados.

X.- Que, por su parte, expresa el Juez Administrativo que se detectó en la columna I de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2003 un importe de $ 154.037,17 que corresponde a reembolsos de exportaciones según detalle en Anexo E que se acompañó a la vista y que había sido restado por la recurrente del resultado impositivo por considerarlo exento del gravamen.

Sentado ello, el Fisco procedió a impugnar la liquidación realizada por la empresa, con sustento en la Ley N° 25.731 (B.O. 07/04/2003) que dispuso suspender hasta el 31/12/2003 la exención que gozaba según lo normado en el inciso I) del art. 20 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Al respecto, cabe agregar que surge del informe de inspección, que del total de reembolsos considerados como exentos por la contribuyente ($ 331.608,74), la fiscalización verificó que el importe de $ 154.037,17 fueron percibidos luego de la entrada en vigencia de la nueva ley.

Por su parte, la recurrente alega que la detracción del resultado impositivo de la suma de $ 331.608,74 en la liquidación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2003 resulta procedente en la medida que está conformada por los reembolsos de exportación de los meses de enero, febrero, marzo y abril, hasta las solicitudes del 16/04/2003, dado que los mismos correspondían a períodos anteriores a la entrada en vigencia de la Ley 25.731.

En este sentido, cabe señalar que la ley 25.731 (B.O. 07/04/2003) dispuso suspender hasta el 31 de diciembre de 2003, la exención establecida en el inciso I) del art. 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (art. 1) y precisa que la suspensión surtirá efecto respecto de las solicitudes de exportación para consumo que se registraren a partir de la entrada en vigencia de la ley (art. 2).

Sentado lo expuesto, cabe señalar que el organismo fiscal, conforme surge del informe final de inspección citado, tuvo en consideración la fecha de entrada en vigencia de la nueva ley, para determinar así los reembolsos que debían considerarse gravados por el impuesto.

Sentado ello, y atento que no se acompañó ante esta instancia probanza que resulte hábil para modificar el criterio fiscal, en tanto que la pericial contable se limita a detallar las registraciones contables efectuadas por la empresa (rta. 17), lo cual resulta insuficiente para corroborar lo expuesto por la actora, corresponde confirmar el ajuste.

XI.- Que el organismo fiscal concluyó que la recurrente había declarado un monto de intereses presuntos inferior al que en realidad correspondía, de acuerdo con el mutuo otorgado a la firma Cueromax por los períodos 2003 y 2004 y con lo registrado en las cuentas de directores en el período 2004.

Sentado lo expuesto, cabe señalar que el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias dispone que " *Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del OCHO POR CIENTO (8 %) anual, el importe que resulte mayor."*

Por su parte, el art. 103 del D.R. de la ley del impuesto especifica que "*A los efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamos, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deben considerarse generadoras de beneficios gravados."*

"*Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente."*

En ese contexto normativo, cabe precisar que no está discutido en autos que la empresa le otorgó un préstamo a la empresa Cueromax, ni tampoco las entregas realizadas al director Norberto Castellán, pero objeta el organismo fiscal el monto de intereses devengados, al considerar que se trataron de disposiciones de fondos a favor de terceros, que no respondían a operaciones realizadas en interés de la empresa, conforme lo dispuesto en las normas citadas, efectuando un ajuste por la diferencia entre el monto de intereses registrados por la actora, y el monto que, según la norma señalada, correspondía declarar.

Sobre el particular, la recurrente plantea que en el mutuo celebrado con la firma Cueromax se pactó una tasa de interés en dólares del 6% anual, por lo cual entiende que no sólo se ajusta a las condiciones normales del mercado, sino que incluso es más beneficiosa y redunda en evidente interés de la empresa.

Por su parte, agrega que no puede reputarse que el préstamo no se haya otorgado en interés de la empresa, en tanto que dicho interés puede presumirse por la naturaleza jurídica del contribuyente como sujeto de derecho.

En igual sentido se refiere respecto a los intereses presuntos estimados respecto de las cuentas de directores.

Sentado ello, expone el Juez Administrativo, respecto del crédito otorgado a la firma Cueromax, que en el Balance Comercial del período 2003 no se encuentra expuesto como un crédito en moneda extranjera y agrega que la empresa aportó un papel de trabajo correspondiente al cálculo de los intereses en cuestión, que corrobora que la tasa no se pactó en dólares.

Asimismo, expone que la empresa había declarado intereses presuntos por disposiciones de fondos a favor de sus directores, pero se verificó que la tasa aplicada por la empresa no era la correcta.

Es así que se concluyó que, siendo las tasas pactadas inferiores a las establecidas por la legislación vigente, corresponde el ajuste por la diferencia de intereses presuntos calculada por el Fisco.

Sentado lo expuesto, corresponde señalar que los peritos contadores informaron (vid. fs. 344) que la tasa de interés aplicada por la actora en el mutuo analizado no se condice con las tasas normales de mercado, conforme la información que brinda la Gerencia de Estadísticas Monetarias del Banco Central de la República Argentina, que acompañaron como Anexo XXXII a su informe. En efecto, surge allí evidente que se aplicó una tasa inferior, y por ende resultó ajustado a derecho el proceder fiscal al calcular los intereses presuntos por la diferencia.

De tal forma, y si bien la recurrente alega que tales disposiciones fueron realizadas en interés de la empresa, lo cierto es que no aporta probanza alguna para acreditar lo expuesto, y si bien afirma que cabe presumirlo por la naturaleza jurídica de la empresa, tratándose de una sociedad comercial, no le asiste la razón en su planteo, resultando insuficiente para derribar la presunción dispuesta en la norma citada.

Por lo demás, es dable señalar que la reglamentación -vid. Art. 103 antes citado- prevé la aplicación de la figura dispuesta en el art. 73 de la ley, cuando se dispongan fondos en calidad de préstamos, como se verificó en el presente caso.

En cuanto a las disposiciones de fondos a favor de sus directores, cabe señalar que no aporta probanza alguna en apoyo de su postura.

En razón de lo expuesto, corresponde confirmar el presente ajuste.

XII.- Que en cuanto a la impugnación de los montos que habían sido restados al resultado impositivo por parte de la empresa, en concepto de “ajuste de bienes de cambio” por $ 336.758,22 y “cargos diferidos” por $ 105.066,83, el Fisco sustentó su postura en la ausencia de documentación respaldatoria que justificara dichas deducciones.

Por su parte, la actora plantea que no se precisa cuál es la documentación respaldatoria que debiera haber aportado, y aclara que la justificación de tales ajustes y cargos diferidos surgen de los propios Estados Contables del ejercicio 2004 y las registraciones que los respaldan, y aduce que tal extremo quedará demostrado a través del informe pericial ofrecido.

Sentado lo expuesto, corresponde señalar que los peritos informaron que (rta. 16) la empresa aportó copias del libro diario (Anexos XXXIV y XXXV), donde se registra la suma de $ 105.066,83, en concepto de cargos diferidos, y exponen que la detracción de $ 336.758,22 al resultado impositivo (Anexo XXXVI), corresponde a un ajuste impositivo y no a un ajuste contable. Por último, aclaran los expertos que no se aportó otra documentación respaldatoria.

Es dable concluir entonces, que le asiste la razón al organismo fiscal al impugnar los conceptos señalados, resultando evidente que la recurrente no cuenta con elementos de respaldo para sustentar las detracciones efectuadas, teniendo en consideración que los peritos informaron que solo tuvieron a la vista las registraciones contables y los papeles de trabajo y que no les fue aportada ninguna otra documentación respaldatoria.

Sentado ello, ante la inexistencia de documentación respaldatoria, cuestión que resultó ratificada por los profesionales que confeccionaron el informe producido, corresponde confirmar el ajuste fiscal.

XIII.- Que, asimismo, el Fisco impugnó el cómputo de quebrantos por $ 454.609,68, provenientes del período fiscal 2002, dado que dicho período fue objeto de una determinación de oficio que absorbió dicho quebranto.

Sobre el particular, el Juez Administrativo expone que la Resolución N° 122/08 (DV NRR1) a través de la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias del período fiscal 2002, se dictó con fecha 06/08/08, y fue notificada al domicilio fiscal mediante las disposiciones del art. 100 inc. b) de la ley 11.683. Agrega el Fisco que dicha resolución se encuentra firme al no haber sido recurrida por la empresa.

Por su parte, la actora sostiene que dicho decisorio fue objeto de demanda promovida en el año 2003, la cual tramita ante el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 6, Secretaría 11, en los autos "MAGALCUER S.A. C/E.N. AFIP-DGI LEY 24.073 Y OTRO S/PROCESO DE CONOCIMIENTO (expediente N° 2216/03), causa que está pendiente de resolución y por ello sostiene que no se encuentra firma la resolución referida. Afirma que lo expuesto será acreditado mediante prueba informativa.

Al respecto, se encuentra agregada a fs. 362 la contestación al oficio dirigido al Juzgado referido, a través de la cual el Juez informó que el objeto de la demanda presentada, según surge del escrito de inicio, es una acción declarativa de certeza contra la AFIP-DGI, respecto de la determinación del impuesto a las ganancias, del período fiscal 2002. Añade el magistrado que recayó sentencia el 26 de marzo de 2010, a través de la cual se rechazó la demanda interpuesta, y que resultó confirmada con fecha 24 de agosto de 2010. Aclara, asimismo, que se encuentra en la etapa de ejecución de honorarios.

Ello así, surgiendo de la respuesta brindada por el Juez interviniente, que la demanda interpuesta por la actora fue rechazada, y se encuentra firme, es dable concluir que la determinación en cuestión se encuentra firme y por ende el proceder fiscal ajustado a derecho, por lo que corresponde que sea confirmado en atención a que el único argumento que alega la actora es la falta de firmeza de la determinación de oficio que absorbió los quebrantos.

XIV.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la imputabilidad.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1° de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 888 del nuevo Código Civil dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor).

La consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

En el subexámine la actora no arrimó causales exculpatorias como para eximirla de responsabilidad,

por lo que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios, en proporción al impuesto que se confirma.

XV.- Que corresponde referirse ahora respecto de las multas aplicadas en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003 y 2004.

En cuanto a la sanción impuesta por el período fiscal 2003, surge del acto apelado que, con fecha 20/03/2012, la Jueza interviniente en la causa penal dispuso desestimar parcialmente la denuncia, por inexistencia de delito, al entender que, a partir de la redacción otorgada al art. 1 de la Ley 24.769 por la Ley 26.735, la cual resulta aplicable por aplicación del principio de la ley penal más benigna, el hecho investigado no se adecuaría a un tipo penal. Dicho decisorio fue confirmado por la alzada con fecha 13/09/2012, y posteriormente, fueron denegados los recursos interpuestos, razón por la cual se concluyó que dicho decisorio quedó firme, a partir de su notificación el 18/09/2014, conforme expone el Juez Administrativo en la resolución sancionatoria (vid. fs. 427). Ello así, el Fisco procedió a instruir el sumario que culminó con la resolución apelada, en virtud de la cual aplicó una sanción encuadrada en las previsiones de los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Sentado lo que antecede, corresponde en primer lugar referirse sobre la excepción de prescripción opuesta por la recurrente.

Cabe destacar que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal “...el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal...” (Fallos 267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En este sentido, como con acierto lo señaló el Dr. Buitrago, “...si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tienen un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace que ambas tengan idéntica sustancia...la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240) (cfr. “Apache SA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” 29/05/00).

En ese contexto y reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente debe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. entre muchos otros, C.S.J.N., “Fisco Nacional c/César Demarco s/ejecución fiscal”, 19/2/76). En efecto, debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

Sentado lo que antecede, la suspensión de la prescripción contenida en el art. 44 de la ley 26.476, en tanto implica la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el art. 2 del C.P.N., resulta incompatible en la especie.

De tal forma, corresponde señalar que el plazo de prescripción para aplicar la sanción

correspondiente al período fiscal 2003 comenzó a regir el 1° de enero de 2005 y culminó el 1° de enero de 2010, razón por la cual a la fecha en la que se formuló la denuncia penal -20/04/2010- ya se encontraban prescriptas las facultades del Fisco para aplicar sanciones y por ende le asiste la razón a la actora en su planteo.

En razón de lo expuesto, corresponde hacer lugar a la excepción de prescripción respecto de la sanción aplicada por el período fiscal 2003.

XVI.- Que respecto a la sanción aplicada por el período fiscal 2004, corresponde señalar que el 10/04/2008 el Tribunal Oral Penal Económico N° 3 resolvió declarar extinguida la acción penal por prescripción, y en consecuencia se dispuso el sobreseimiento. Cabe agregar que se rechazaron los recursos interpuestos, debiendo aclarar que el 13/12/2018 se declaró inadmisible el recurso extraordinario federal interpuesto por el Fisco, razón por la cual el Juez Administrativo dejó constancia que la sentencia significó la finalización definitiva de la investigación penal.

Ello así, el Fisco procedió a continuar con el sumario iniciado oportunamente que concluyó con la resolución aquí apelada que le impuso una sanción a la recurrente con sustento en los arts. 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley de procedimiento fiscal y se establece el quantum de la penalidad en dos veces del importe total del gravamen evadido.

Sentado ello, cabe señalar, en primer lugar, que no corresponde hacer lugar a la suspensión de expedirse sobre la multa que solicitara la recurrente, toda vez que la presente causa se encuentra acumulada a aquella en la cual se sigue adelante la determinación de oficio que originó la sanción discutida, y por ende, ambas causas se decidirán en forma conjunta, solucionando así el riesgo de contradicción que podría generarse si se dictaran las sentencias en forma separada.

Por su parte, y en cuanto al planteo sobre la prescripción concursal introducido por la actora, corresponde que sea rechazado, toda vez que este Tribunal no resulta competente para entender sobre el mismo, debiendo, en su caso, ser presentado ante el Juez del Concurso respectivo.

Ello así, corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modif.). Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación, debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad. Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor.

La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”.

Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación. Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la

intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas." (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

Ahora bien, en cuanto a los cuestionamientos respecto de la utilización de presunciones, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia en la causa "Mazza Generoso y Mazza Alberto", no advierte la imposibilidad de aplicar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley 11.683, cuando la determinación se efectúa sobre base presunta, sino que si bien las presunciones consagradas en el artículo 18 de la ley 11.683 resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

En virtud de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia precedentemente expuesta se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 47, incisos a), b) y c) de la 11683 (t.o. vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo presentado declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de lo señalado en los considerandos precedentes. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Por su parte, y respecto de los cuestionamientos que efectúa sobre el cumplimiento de los requisitos esenciales establecidos en la ley 19.549, cabe acotar que no se evidencia que el acto sancionatorio carezca de alguno de ellos, debiendo concluirse, por lo demás, que la sanción aplicada se encuentra debidamente fundamentada.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2004, en proporción al impuesto que se confirma. Por otra parte, se advierte ha sido correctamente cuantificada.

En virtud de lo que antecede, voto por:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 21/2010, conforme lo indicado en los considerandos VI a XIV.

2.- Confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2004, en proporción al impuesto que se confirma.

3.- Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

I-. Adhiero a los relatos y a la solución propuesta por la vocal preopinante, a excepción del tratamiento otorgado a la prescripción que opone la actora en relación a la sanción aplicada por el Fisco Nacional, respecto del impuesto a las ganancias del período 2003.

II- Cabe señalar que la acción del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas prescribe a los 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos (artículo 56 ley N° 11.683), plazo que se computa desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (artículo 58 ley N°11.683).

Teniendo en cuenta la comisión de la infracción relativa al período fiscal 2003, las facultades sancionatorias del fisco vinculadas con dicha obligación prescribían el 01/01/2010.

Ahora bien, es pertinente señalar que la ley N° 26.476 (B.O. 24/12/08) dispuso en su art. 44: " *Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales*".

Al respecto, debe tenerse presente que de conformidad con los artículos 50 de la mencionada ley, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Que la redacción de los textos legales, no arrojan dudas acerca de la intención del legislador, en cuanto a que la mentada suspensión se dispone "con carácter general", esto es, que abarca a la generalidad de los contribuyentes responsables y no solamente a los que hubiesen ejercido el derecho a acogerse al régimen de normalización tributaria. Así lo ha entendido la C.S.J.N in re "Fisco Nacional c/Distribuidora El Plata SRL s/Ejecución Fiscal" de fecha 26/11/91.

Ello así, el cómputo del plazo de la prescripción comenzó a correr el 01/01/05, el cual corrió hasta el 24/12/08 -fecha en que fue publicada en el Boletín Oficial la ley N°26.476- reanudándose el plazo el 24/12/09.

Con la aplicación de dicha causal, el plazo de prescripción hubiera acaecido el 1/1/2011.

Ahora bien, el art. 65 inc. d) de la ley N°11.683 establece una suspensión desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario, por la presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva.

Respecto a la ampliación del plazo antes señalada, corresponde aclarar que se tratan de días hábiles administrativos de conformidad con lo normado en el artículo 4° de la ley de procedimiento tributario.

En efecto, el Fisco interpuso la denuncia penal el 20/04/2010. Con fecha 20/3/2012 el Juzgado que interviene en la causa penal, resolvió desestimar parcialmente la denuncia, por inexistencia de delito, puesto que a partir de lo dispuesto por la ley 24.769, modificada por la ley 26.735, y por aplicación de la ley penal más benigna, el hecho denunciado no se adecua a un tipo penal, que fuera confirmado por la alzada el 13/9/2014 y fueron rechazados los recursos interpuestos por dicha decisión. El decisorio quedó firme el 18/09/2014.

Conforme lo expuesto, han trascurrido 3 años, 11 meses y 23 días hasta la suspensión de la Ley N°

26.476, reanudándose el plazo para el cómputo de la prescripción el 24/12/2009, por lo que restaba trascurrir 1 año y 8 días. Considerando que la denuncia penal efectuada por el organismo fiscal quedó firme el 18/09/2014, los 180 días que dispone el art. 65 inc. d) se cumplieron el 17/06/2015; a ello debe sumarse el plazo que se encontraba pendiente de transcurrir.

Por todo lo expuesto, advierto que las facultades del Fisco no se encontraban prescriptas, en consecuencia corresponde no hacer lugar al planteo de prescripción introducido por la recurrente.

No corresponde la imposición de costas, toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re “Colorín IMSSA (T.F.N. (24.123-I), sentencia del 2 de julio de 2013).

III- Que procede confirmar la sanción impuesta en el impuesto a las ganancias por el período 2003, compartiendo los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en el Considerando XVI.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiere al Voto de la Dra. Guzmán.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución N° 21/2010, conforme lo indicado en los considerandos VI a XIV.

2.- Confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2004, en proporción al impuesto que se confirma.

3.- Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

4.- Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificado la presente, practique la respectiva liquidación, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entrada de este Tribunal.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.07 11:12:22 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.07 17:01:41 -03:00

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.07 18:04:50 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.07 18:04:50 -03:00