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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-43104859-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 26 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2021-99869876- -APN-SGAI#TFN "RESTO GOB S.A." s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado".

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2021-99869876-APN-SGAI#TFN (y acumulado EX-2021-99881544-APN-SGAI#TFN) RESTO GOB S.A. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2021-99862157-APN-SGAI#TFN y RE-2021-99877627-APN-SGAI#TFN Resto Gob S.A. interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 240/2021 (RRMP) y 241/2021 (RRMP) ambas de fecha 24 de septiembre de 2021, dictadas por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por las cuales se determinaron los Impuestos al Valor Agregado de los períodos fiscales abril de 2018 a marzo de 2019 y la diferencia a ingresar de los periodos fiscales abril a junio de 2018 y agosto de 2018 a marzo de 2019, y a las Ganancias por los períodos fiscales 2017 y 2019 y el monto a ingresar del período fiscal 2019, con más intereses resarcitorios. Asimismo, con relación al Impuesto al Valor Agregado se dejó en reserva la aplicación de sanciones según el art. 20 del Régimen Penal Tributario -Ley Nº 27.430 Titulo IX-, mientras que en el Impuesto a las Ganancias se aplicó una multa equivalente a tres tantos del tributo evadido por el período fiscal 2019 en los términos del art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.).

Aduce que al momento de la fiscalización explotaba dos restaurantes en la Ciudad de Mar del Plata y que se encuentra en concurso preventivo desde el mes de marzo de 2018.

Explica que al practicar el ajuste el ente fiscal consideró que los ingresos declarados no generaban los fondos suficientes para abonar las compras, sueldos y cargas sociales, por lo que concluyó que ello podía deberse a ventas no declaradas o al cómputo de créditos fiscales no vinculados a su actividad, lo que generó impacto en ambos impuestos determinados.

Se agravia respecto de la impugnación del pasivo declarado de $ 5.338.189,17 con la firma Gusencar S.A., el que fue incluido en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017, al tenerse en cuenta que dicha empresa en sus declaraciones juradas consignó la suma de $ 144.702,54 por el concepto de "Deudores por Ventas Servicios", sin detallar ningún crédito con Resto Gob S.A.

Se queja del método presunto seguido en las determinaciones recurridas para arribar a la materia imponible y en particular señala que resulta erróneo sostener que “se procedió a incrementar las ventas declaradas teniendo en cuenta las ventas omitidas calculadas en el Impuesto a las Ganancias considerando el margen bruto sobre compras relevado del sector que ascendió a $ 45,27%”, ya que apunta que dicho margen no fue acreditado en forma fehaciente al no constar que se haya obtenido de una base de datos regional o que se hayan tomado contribuyentes de similar actividad. Alega que el procedimiento fue arbitrario e irrazonable en razón de que no pudo controlar tales aspectos y hace saber que si bien en el Informe Final de Inspección se menciona un acta en la cual se explicó el método para determinar el índice bruto promedio, remarca que no se identificó a los cinco contribuyentes tomados en cuenta por tener actividades similares.

Insiste en que la falta de individualización de dichos contribuyentes le impide ofrecer prueba al no saber si esas empresas son representativas de la actividad por desconocer por ejemplo, si estaban ubicadas en la misma zona o presentaban similar estructura de costos.

Por ello impugna el procedimiento utilizado para determinar las ventas omitidas en el Impuesto a las Ganancias y luego trasladado para ajustar las ventas declaradas en IVA y el respectivo débito fiscal.

Afirma que el Impuesto a las Ganancias se podía determinar sobre base cierta, a partir de la documentación e información obrante en los antecedentes y en las bases de datos del ente fiscal y no mediante la irrazonable utilización de índices de resultado bruto seleccionados en forma arbitraria. En lo que hace al costo y gastos computables, se queja de que no se tuvo en cuenta el costo de energía eléctrica, del gas y de los alquileres de los inmuebles explotados.

Afirma que los intereses resarcitorios exigidos resultan abusivos, sin perjuicio de que no resultan procedentes por los motivos invocados para obtener la revocación de los ajustes.

Sobre la multa aplicada en el período fiscal 2019 del Impuesto a las Ganancias expresa que su conducta no fue ardidosa ni tampoco tuvo intención de engañar al ente fiscal. Apunta que no se acreditó una ocultación maliciosa y destaca la falta de aplicación de las presunciones de dolo, lo que entiende pone de relieve que su conducta no revestía dicho carácter. Cita el precedente del Máximo Tribunal “Mazza Generoso y Mazza Alberto”. En subsidio, impugna el quantum de la multa al no explicarse los motivos de su graduación en tres tantos del impuesto.

Por último, ofrece prueba documental, informativa, pericial contable y por los argumentos que desarrolla pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que IF-2022-13545580-APN-DTD#JGM y IF-2022-15416113-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Manifiesta que de los antecedentes administrativos acompañados surge el análisis pormenorizado realizado por los agentes fiscalizadores, quienes observaron una serie de inconsistencias.

Menciona que la actora no presentó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2018 y 2019 y sólo aportó como documentación, los registros de IVA, sin dar cumplimiento total a los requerimientos cursados, por lo que no se contaba con la totalidad de la documentación para conocer la ganancia omitida de manera cierta, en orden a refutar las quejas planteadas con relación al uso del método presunto.

Indica que se relevaron las compras efectuadas en el ejercicio fiscal 2019, junto con sus pagos, lo que permitió verificar que los principales proveedores no declararon en la nómina a Resto Gob S.A. como deudor en dicho período.

Por otro lado, comenta que en el período fiscal 2017 la empresa había declarado un pasivo con la firma Gusencar S.R.L. por el importe de $ 5.338.189,74; sobre el que no aportó la documental de respaldo, ante lo cual hace saber que se solicitó información a la mencionada acreedora. Sin perjuicio, de lo cual al no constatarse dicho pasivo, el mismo fue impugnado y considerado un incremento patrimonial no justificado con un 10% en concepto de renta dispuesta y/o consumida en

gastos no deducibles.

Aclara que se utilizó la información de compras y gastos obtenidas de las bases del organismo y en función a la misma, se observó que las ventas declaradas en el Impuesto al Valor Agregado no cubrían el pago de las compras y gastos relevados, hecho que justificó el recurrir al índice cuestionado por la actora, para determinar las ventas omitidas para ambos impuestos. Explica que con la determinación de esas ventas se procedió a confeccionar la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias para el año 2019, considerando las compras y gastos informados.

Respecto a la elaboración del índice, puntualiza que se seleccionaron empresas similares del universo de contribuyentes de la región cuya identidad no puede ser revelada en virtud del secreto fiscal.

Señala que es la actora quien debe aportar la documentación respaldatoria de sus operaciones que considere necesaria para rebatir la determinación efectuada, y advierte que no incorporaron nuevos elementos de juicio que permitan desvirtuar las imputaciones formuladas.

Recuerda que los intereses previstos en el art. 37 de la ley de rito fiscal tienen el carácter de resarcitorio de daños y perjuicios, y según lo prescribe la norma corresponde su aplicación objetiva y de pleno derecho, sin que se pueda eximir a la recurrente de la responsabilidad por la demora ni a reducirlos.

Pide la confirmación de la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2019 al encontrarse acreditada la maniobra desplegada consistente en la omisión de presentación de declaración jurada, ello a modo de ocultación maliciosa, resultando en la omisión de ingreso del impuesto correspondiente.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2023-126832735-APN-VOCXII#TFN se reordenó el trámite del expediente luego de la acumulación del EX-2021-99881544-APN-SGAI#TFN por sentencia dictada por IF-2023-69797019-APN-VOCXI#TFN, ello así se resolvió rechazar la prueba ofrecida por la recurrente al entenderse que las probanzas resultaban dilatorias.

Que por PV-2023-145117335-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2024-41415071-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para sentencia.

IV.- Que corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que Resto Gob S.A. presenta como actividades declaradas las de “Servicio de restaurantes y cantinas sin espectáculo” y “Servicios de publicidad N.C.P” y cierra sus ejercicios comerciales el 30 de marzo de cada año.

Que en el marco de la fiscalización bajo los lineamientos de la OI 1.825.733 se dio inicio a la inspección con relación al Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2018 y 2019, la que luego se amplió al 2017 y al Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 04/2018 a 03/2019. Se indicó que la recurrente registraba la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscalizados y del Impuesto a las Ganancias únicamente la del período fiscal 2017.

Que la actividad a la que se dedicaba Resto Gob S.A. consistía en la explotación de dos restaurantes ubicados en Avenida Luro Nro 3598 y Olavarría Nro 3099, ambos de la Ciudad de Mar del Plata.

Se desprende de las actuaciones administrativas (act. adm, IF-2022-13825513-APN-DTD#JGM e IF-2022-15788617-APN-DTD#JGM, Informe de Investigación, fs. 2/5) que la apelante no dio cumplimiento total a los requerimientos en razón de que sólo fueron aportados los Registros de IVA -libros de IVA Ventas e IVA Compras-, por lo que teniendo en cuenta que no acompañó suficiente documentación respecto de sus operaciones se obtuvo información de las bases de

datos del organismo y se recurrió a estimar la materia imponible de ambos impuestos sobre base presunta.

Que con relación al Impuesto al Valor Agregado se relevaron las compras efectuadas en el ejercicio fiscal anual 2019, se analizaron los pagos de las mismas, y se verificó que los principales proveedores de la contribuyente no declararon en la nómina a Resto Gob S.A. como deudor en dicho período. En lo que hace al crédito fiscal se advirtió que el declarado se correspondía con el registrado y sobre dichas compras, en el Impuesto a las Ganancias, se determinaron las ventas omitidas del período fiscal 2019, por lo que se procedió a trasladar el ajuste del Impuesto a las Ganancias para ajustar las ventas declaradas en el IVA y el respectivo débito fiscal de los períodos fiscales 04/2018 a 03/2019 atento que el importe declarado no cubría las compras relevadas en dichos meses. De esta manera el débito fiscal fue proporcionado a cada mes en función a las compras registradas y declaradas para obtener en cada período el débito omitido. En base a ello, el personal actuante con el crédito fiscal declarado, los saldos a favor trasladables y las retenciones declaradas, confeccionó las declaraciones juradas ajustadas.

Que en el Impuesto a las Ganancias se reparó que Resto Gob S.A. declaró en el período fiscal 2007 un pasivo con la firma Gusencar S.R.L. por la suma de $ 5.338.189,74; sin responder al requerimiento referido a la documental que respalda el mismo. Se circularizó a la supuesta acreedora, quién contestó via e-mail informando que la deuda era de $ 80.000,32, sin embargo se dejó asentado que no se pudo constatar ni verificar que se encontraba declarada por la supuesta acreedora como tampoco verificada la deuda en el concurso preventivo (act. adm, IF-2022-13825493-APN-DTD#JGM). Ello así, dicho pasivo fue impugnado y considerado como un incremento patrimonial no justificado con un 10% en concepto de renta dispuesta y/o consumida en gastos no deducibles, lo que provocó una disminución en el quebranto declarado de ese año.

Que de la base de datos del ente fiscal, se obtuvo el índice de resultado bruto sobre compras de la contribuyente para los períodos fiscales anuales 2018 y 2019, resultante del mapa regional formado por contribuyentes de similar actividad, siendo de 43,71% para el año 2018 y de 45,27% para el año 2019.

Que respecto del período fiscal 2018, el área fiscalizadora concluyó que el pasivo concursal (el que ascendía a $ 3.085.065,70) justificaba las ventas omitidas y el resultado neto omitido que se determinaría por la aplicación del referido índice, por lo tanto consideró que no correspondía determinar ajuste en ese período, mientras que para el período fiscal 2019, se aplicó el índice antes indicado al importe de compras constatadas de Resto Gob S.A. a efectos de determinar las ventas netas totales omitidas del ejercicio. Asimismo, se verificaron los registros del Libro IVA Compras con la información resultante de la base del organismo, para determinar el costo y los gastos computables del mismo período fiscal 2019. Que además se calculó el gasto a computar en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la Tasa de Seguridad e Higiene en función de los ingresos gravados determinados y los sueldos y jornales, como así también de cargas sociales, de acuerdo a la información obrante en la base de datos fiscal. Por último, se computó el nuevo quebranto trasladable determinado en el período fiscal 2017 y sobre ese Resultado Neto ajustado del período fiscal 2019 se aplicó la tasa del 30% para el cálculo del impuesto.

V.- Que las manifestaciones vertidas por la recurrente sobre las que articula su defensa se centran en criticar el proceder fiscal, el que es calificado por ella como arbitrario e irrazonable, cuando se advierte que tanto durante la inspección como en el procedimiento de determinación de oficio se observaron las pautas establecidas en la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), se brindó oportunidad a la actora para aportar las documentación de respaldo de sus compras/ventas como del pasivo declarado, lo que no fue cumplido en debida forma, conforme se expuso precedentemente, incluso tampoco presentó descargo alguno ante la vista conferida, sin hacer uso de su derecho de defensa en un claro desmedro de las argumentaciones sostenidas en contrario a la postura fiscal.

Que del análisis del procedimiento seguido para el dictado de las resoluciones recurridas no se advierte un actuar abusivo por parte del organismo fiscal en la estimación de la materia imponible, dado que la misma se basó en las circunstancias y elementos conocidos, consistentes en la escasa documentación proporcionada por la propia recurrente, comprensiva solo en los registros de IVA, en la obrante en las bases de datos fiscal y en la aportada por terceros, como fue la circularización

realizada a la acreedora Gusencar S.R.L., la que no obstante lo cual no permitió respaldar de manera suficiente el pasivo consignado en el período fiscal 2017 por Resto Gob S.A., no acercando contratos ni documentación que avale sus dichos.

Que ello así, el ente fiscal procedió a estimar de oficio la materia imponible con fundamento en los hechos y en las circunstancias por éste conocidas que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permiten inducir en el caso particular la existencia y medida de la misma, correspondiendo a la aquí recurrente refutar con prueba conducente la tesis fiscal sostenida en autos.

Que a ello se agrega que ante este Tribunal la recurrente tampoco incorporó nuevos elementos de prueba que permitan arribar a una conclusión diferente a la advertida por el personal verificador.

Que en lo que hace al índice bruto promedio aplicado por el ente fiscal, el cual es cuestionado en forma reiterada por la recurrente en su libelo recursivo, si bien Resto Gob S.A. ofreció prueba informativa dirigida a conocer quiénes fueron los cinco contribuyentes tenidos en cuenta para su confección, lo cierto es que no puso a disposición datos concretos sobre su actividad de servicios de comida al público realizada en sus dos establecimientos de la Ciudad de Mar del Plata, es decir que no se centró en la propia explotación de sus locales comerciales, lo que hubiera resultado de relevancia, ya que no añadió información alguna, como puede ser facturación referida a la compra de insumos necesarios a proveedores o de la venta de comidas y refrescos en orden a tomar dimensión del volumen de sus operaciones (ingresos, costos y gastos).

Que también acompañó prueba documental (facturas de servicios y contratos de locación de inmuebles) y propuso prueba informativa con la finalidad de computar mayores costos que los tenidos en cuenta por el Fisco cuando, conforme surge de los actos apelados, se computaron gastos y costos por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la Tasa de Seguridad e Higiene, sueldos y por cargas sociales, debiendo reiterarse que no se contó en ningún momento con información completa sobre ingresos, debiendo el organismo fiscal estimar los mismos para luego también computar un costo presunto.

Que similar falencia se presenta con relación a la prueba pericial contable, al dirigirse a objetar el índice tomado por el Fisco Nacional nuevamente cuestionando la selección de los contribuyentes tomados en cuenta pero sin brindar otros datos de interés, como ser indicar cual sería un margen bruto apropiado para el rubro al que se dedica.

Que por estas razones las probanzas fueron rechazadas por resultar meramente dilatorias y no aportar elementos útiles para la resolución de la controversia planteada al continuar la actora sin acompañar documentación de respaldo de sus operaciones y del pasivo cuestionado, ya que si bien durante la etapa de fiscalización alegó que debido a la pandemia por COVID y el consecuente cierre de sus establecimientos no podía hacerlo, al deducir el recurso ante este Tribunal dicho impedimento había cesado, sin tampoco proponer prueba informativa dirigida a obtener documentación obrante en el trámite del concurso preventivo.

Que las circunstancias descriptas colocan a la recurrente en la imposibilidad de respaldar documentalmente sus afirmaciones, toda vez que el caso bajo análisis es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba, por lo que debió tomar los recaudos suficientes para posibilitar a los organismos de control sus tareas de verificación, ya que conforme lo dispone el art. 33 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Que ello así, corresponde a la recurrente demostrar que no ha incurrido en la omisión de ingresos/ventas imputada o en el incremento patrimonial no justificado atribuido por la impugnación del pasivo en conformidad con el art. 18 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), lo que no ha sucedido en autos, al no lograr refutar la presunción aplicada por el ente fiscal y demostrar cuál era su real situación frente a los tributos.

Sobre la base de estas consideraciones resulta que haber acudido al sistema previsto en el art. 18 de la ley de procedimiento fiscal, como ha hecho el Fisco resulta ajustado a derecho, en razón de que la recurrente no lleva una contabilidad ordenada que refleje de manera fehaciente sus operaciones ni tampoco exhibió documentación de respaldo.

Que lo expuesto hace aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que ello así resulta procedente la estimación efectuada por el Fisco Nacional, por lo que corresponde convalidar el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias.

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

VII.- Que resta referirse a la multa equivalente a tres tantos del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2019 aplicada con sustento en el art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.).

Que si bien la empresa recurrente se agravia de la invocación de la norma mencionada por parte del ente fiscal para fundamentar la multa en la circunstancia de que los impuestos determinados lo fueron sobre base presunta, al respecto cabe recordar que la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Mazza Generoso y Mazza Alberto" (6/04/1989) impide extender al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, y luego con fecha 24/8/2000 en el precedente “Montenegro Hnos. S.A.” se estableció que “Cuando se trata de infracciones que requieren una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, como ocurre con la infracción de art. 46 de la ley 11.683, las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria, no pueden ser utilizadas para presumir y tener por probada la existencia de la conducta dolosa, extremo que debe acreditarse con otros elementos de prueba”.

Que ello así, el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos IV y V, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la firma recurrente en dicha figura infraccional, ya que la falta de aporte de documentación y demás registraciones ponen de relieve maniobras de su parte tendientes a ocultar su realidad impositiva frente a los impuestos inspeccionados, que no hubieran sido detectadas de no mediar la labor de la fiscalización, por lo que se encuentra justificada tanto la aplicación de la sanción de defraudación como la graduación efectuada por el Juez Administrativo.

VIII.- Que por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez:

I.- Que surge de las actuaciones administrativas, que respecto al Impuesto a las Ganancias la actora registraba la presentación de declaración jurada sólo del período fiscal 2017. A su vez, la recurrente no dio cumplimiento total al requerimiento cursado ni a la reiteración del mismo, en tanto sólo fueron aportados por el contador de la firma los registros de IVA de la sociedad.

Que para el período fiscal 2017, el Fisco observó que la contribuyente declaró un pasivo con la firma Gusencar SRL, sin responder al requerimiento referido a la documental que respaldaría el mismo. Ello así, la inspección circularizó a la supuesta acreedora, quién respondió via e-mail sin aportar elementos que sirvan para constatar ni verificar que ésta hubiera declarado el mentado pasivo, como tampoco se presentó a verificar la supuesta deuda en el concurso preventivo iniciado por la aquí apelante en marzo de 2018. Frente a ello, el Fisco procedió a impugnar el pasivo considerándolo un incremento patrimonial no justificado, lo que provocó una disminución en el quebranto declarado de período 2017.

Que por otra parte, para el período fiscal 2019 los actuantes trabajaron sobre la información que surge de los libros de IVA aportados por la recurrente y la los datos obrantes en las base del Organismo, ante la falta de comprobantes

respaldatorios. De dicho análisis, se constató un importe neto de operaciones de compras efectuadas en el período fiscal 2019 de $ 18.427.037,92, según arrojó la planilla denominada “Relevamiento Compras Libros IVA” que obra en poder de la contribuyente. Respecto de las mismas, se analizaron los saldos informados por los principales proveedores de la firma, concluyendo que las compras se encontraban abonadas en su totalidad.

Que por lo tanto, atento que la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2019 no se encontraba presentada, se procedió al cálculo del índice de resultado bruto sobre compras utilizando el mapa regional para contribuyentes similares, resultando ser el mismo de 45,27%, según consta en planilla denominada “Determinación de márgenes e índice 2019”. Dicho índice fue aplicado al importe neto de compras constatadas a efectos de obtener las ventas netas omitidas del período, las que arribaron a un monto de $ 26.768.957,99.

Asimismo, surge del acto determinativo de IVA que habiéndose relevado las compras efectuadas por la contribuyente en el ejercicio fiscal 2019, se analizaron los pagos verificando que los principales proveedores no declararon en la nómina a la aquí recurrente como deudora en dicho período.

Que habiéndose constatado, además, que el crédito fiscal declarado se correspondió con el registrado y que sobre dichas compras, en el impuesto a las ganancias se determinaron las ventas omitidas del período fiscal 2019, el área fiscalizadora procedió a trasladar el ajuste del impuesto a las ganancias y ajustar las ventas declaradas en el IVA y el respectivo débito fiscal de los períodos fiscales 04/2018 a 03/2019 atento que el importe declarado no cubría las compras relevadas en esos meses.

Que el incremento en el débito fiscal del ejercicio ascendió a la suma de $ 2.638.381,99, el cual fue proporcionado a cada mes en función a las compras registradas y declaradas, obteniendo en cada período el débito omitido, según consta en planilla denominada “Determinación IVA: Débito fiscal. Período Fiscal 2019” (vide fojas 18 act. Cuerpo de IVA).

Que, con el crédito fiscal declarado, los saldos a favor trasladables y las retenciones declaradas, el área fiscalizadora confeccionó las declaraciones juradas ajustadas, según se desprende de la planilla denominada “Determinación DDJJ IVA Ajuste de Inspección” (vide ant. Cpo. 19 IVA).

II.- Sentado ello y teniendo en cuenta que en esta instancia resulta aplicable que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su posición jurídica (art. 377 CPCCN), surge que mediante PV-2023-126832735-APN-VOCXII#TFN, la Vocalía Instructora rechazó el ofrecimiento realizado por la recurrente en sus escritos recursivos, lo que no fue cuestionado oportunamente a través del cauce procesal idóneo para dirimir este tipo de cuestiones.

Frente al panorama expuesto, la actora ha formulado manifestaciones que no están avaladas por elementos fehacientes que permitan desvirtuar el criterio fiscal en orden a: demostrar la veracidad del pasivo declarado en 2017; que los ingresos no declarados no resultaban gravados; que correspondía computar mayores gastos o créditos fiscales en las determinaciones realizadas; o que el margen de utilidad considerado resultara erróneo.

Ello así, ante la carencia de elementos que sirvan para desvirtuar la omisión de ventas detectada y justificar los gastos, créditos fiscales y el pasivo reputado como improcedentes, los argumentos esbozados por la actora en autos logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

Puntualmente, con relación a los agravios referidos a la estimación y al margen de utilidad aplicado por la AFIP en el acto determinativo del Impuesto a las Ganancias, es preciso señalar que, según los arts. 16 y 18 de la ley 11.683 (t.o.vigente), resulta admisible que el organismo recaudador ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, pueda considerar a efectos de establecer la materia imponible, el conjunto de circunstancias relativas al contribuyente por medio de una adecuada valoración y en el marco conceptual de las leyes impositivas aplicables (cfr. Sala IV de la Alzada in re “Degenaro, Natalia”, sentencia del 05/09/2019).

Respecto al pasivos sin justificar, resulta de aplicación la jurisprudencia de este Tribunal, en cuanto ha dicho que: “la circunstancia de que una deuda declarada por el responsable carezca de la adecuada documentación, constituye una fundada presunción de que dicho pasivo es ficticio o simulado, presunción esta que puede ser derribada por otros medios que justifiquen la existencia de aquella. Sin embargo, dicha prueba debe estar debidamente enderezada a comprobar la realidad del pasivo, refiriéndose tanto al nacimiento y modalidades como a la extinción de la deuda, si es que la obligación se hubiera cumplido. Admitir lo contrario, esto es, la posibilidad de invocar pasivos improbados, en base a las declaraciones juradas del contribuyente, que los responsabilizan por los datos en ella consignados y tornaría, además, inoperante su control por parte de la administración fiscal, máxime cuando los ingresos pueden ser fácilmente ocultados mediante la simulación de pasivos” (cfr. Sala B in re “Bolsa de Comercio de San Juan S.A.”, sentencia del 27/3/1981).

En esa línea he venido sosteniendo que la necesidad de documentar todos los actos que involucren a los contribuyentes sólo puede resultar en su propio beneficio para evitar que pueda darse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes las conclusiones del Ente Fiscal (conf. Sala IV in re: “Rodríguez, Luis A. -TF 15.728-I- c/DGI” del 6/8/2002, vide también criterio de esta Sala in re “Piñeyro De León Liliana B.” sentencia del 6/12/2004).

Por lo expuesto, corresponde confirmar los ajustes practicados. Con costas.

III.- En cuanto a la liquidación de intereses resarcitorios, de conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, “la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente en este caso (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En tal sentido, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. “Arcana Orazio” del 03/07/84 y “Marthay, Jorge” del 06/06/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Que en virtud de todo lo expuesto, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

IV.- Que resta referirse a la sanción aplicada con relación al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2019.

Que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta

necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL", sentencia del 9/09/2014).

Que no escapa a la suscripta el criterio fijado por la Corte Suprema de Justicia in re "Mazza Generoso y Mazza Alberto" del 06/04/1989 (Fallos 312:447), donde se sostuvo que las presunciones otorgadas por la ley para determinar la obligación tributaria, no resultaban aptas para presumir una conducta fraudulenta del contribuyente, doctrina que ha sido mantenida en las sentencias dictadas en las causas "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello (TFN 10.582-I) c/DGI" - 31/3/1999, y "Montenegro Hermanos Sociedad Anónima c/Dirección General Impositiva" – 24/8/2000. Que a tenor de la jurisprudencia reseñada se advierte que dicha presunción, no permite por sí solo tener por configurada una infracción dolosa o un delito penal.

Que la evasión tributaria se define como todo acto u omisión que violando disposiciones legales, provoca intencionalmente la eliminación o disminución de la carga tributaria, declaración engañosa u ocultación maliciosa que perjudique al Fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad; es decir que la defraudación a que se refiere el art. 46 de la Ley N° 11.683, no tiene carácter exclusivamente objetivo, sino que requiere del elemento intencional (conf. CNACAF, in re: "Arboleya" del 10-3-81 y "Saravia, Maria Helena" del 3-11-81).

Que los motivos que llevaron al Fisco Nacional a practicar el ajuste por el que aplicó sanción, por sí solos no pueden ser utilizados como fundamento para tener por configurada la infracción dolosa que se le imputa, sino que el ente recaudador debió acreditar con otros medios probatorios que existió por parte del recurrente la intención de defraudar al Fisco. Que a diferencia del supuesto de presunciones que prevé el art. 47 de la ley de rito, la sanción del art. 46 exige por parte del ente fiscal, que acredite no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino la conducta engañosa o maliciosa, situación que no se verificó en el caso.

Que la circunstancia de no configurar la conducta del actor la infracción dolosa que establece el art. 46 citado, no implica que la omisión de declarar los tributos en su justa medida en que incurrió el recurrente quede impune y, por lo tanto considero que corresponde reencuadrar la conducta de la recurrente en la figura prevista en el art. 45 de la ley N°11.683, fijando las sanción en su mínimo legal vigente.

Que en el caso concreto, corresponde impone las costas en el orden causado, conforme lo dispuesto por el último párrafo –primera parte- del artículo 184 de la ley de rito fiscal.

V.- Por lo expuesto, corresponde: 1) Confirmar la resolución determinativa de IVA en todas sus partes, con costas y 2) Confirmar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias en lo que atañe a gravamen y accesorios, con costas, reencuadrando la sanción aplicada en el mínimo legal del artículo 45 de la ley de rito fiscal, con costas por su orden.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiero en lo sustancial a la decisión propuesta en el voto del Vocal Instructor.

Que del acuerdo que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

1. Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.
2. Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 438.592 (Pesos cuatrocientos treinta y ocho mil quinientos noventa y dos) equivalente a 9,65 (nueve con 65/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 1.096.480 (Pesos un millón noventa y seis mil cuatrocientos ochenta) equivalente a 24,13 (veinticuatro con 13/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 08/24 (04/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y el Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los

honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.26 13:31:29 -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: 2024.04.26 13:48:22 -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: 2024.04.26 14:41:17 -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: 2024.04.26 14:41:19 -03:00