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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-67832808-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Junio de 2024

Referencia: Expte. N° 42.068-I y acum. N° 42.069-I - LOGÍSTICA MISQUI HUE S.R.L. - 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 A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 42.068-I** y su acumulado **N° 42.069-I**, caratulado **"LOGÍSTICA MISQUI HUE S.R.L. s/ apelación"**,

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que, a fs. 32/71 y fs. 144/184, en el marco de los Exptes. N° 42.068-I y N° 42.069-I, la actora interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 120/2014 (DV RJUN) y N° 119/2014 (DV RJUN) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, ambas de fecha 28 de noviembre de 2014, suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Junín. Por la primera de ellas, se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2011 y 2012, con más intereses resarcitorios, y aplica multa con sustento en los artículos 46 y 47 incisos "a", "b" y "c" de la ley de rito. Por la segunda, se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 01/2011 a 01/2013, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y aplica multa, por los períodos fiscales 04 a 08 de 2011, 04, 05 y 07 a 12 de 2012, y 01/2013, con sustento en los artículos 46 y 47 incisos "a", "b" y "c" de la ley de rito.

Expresa la recurrente que los cargos formulados en la resolución de vista que diera inicio al procedimiento determinativo radican en errores en la suma en el libro IVA Compras, los cuales generaron un exceso en el cómputo de gastos, comprobantes no aportados, operaciones registradas en forma duplicada, diferencias en el cómputo de retenciones, ventas en defecto y diferencias en el cómputo del pago a cuenta del Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos (cfr. fs. 33 y fs. 145), procedimiento al que califica de nulo debido a la falta de motivación, causa y observancia del derecho (cfrs. fs. 46 y fs. 156) y al hecho de haber invertido la carga de la prueba a través de una presunción (cfr. fs. 37 y fs. 149).

Por su parte, sostiene que el ajuste no puede encontrarse basado en un mero "listado" o una serie de

“listados” presentados por ella misma, pero que no se trató en el caso de los Libros IVA Compras y Ventas, por lo cual mal pudo la fiscalización actuante efectuar análisis alguno entre las declaraciones juradas presentadas y los libros jamás exhibidos (cfr. fs. 39/41, fs. 53, y fs. 150/152 y fs. 163) y arribar a los ajustes propuestos, posteriormente mantenidos en el procedimiento de determinación de oficio. En esa misma línea argumentativa, aduna la existencia de una extralimitación en las facultades de la fiscalización actuante, habiendo avanzado sobre períodos fiscales que originariamente no se encontraban previstos en la Orden de Intervención (cfr. fs. 43/44).

Por otro lado, estima que la sanción aplicada resulta improcedente, toda vez que considera que los hechos ocurridos no encuadran en las normas represivas imputadas, mucho menos en las hipótesis indiciarias utilizadas por la Administración Fiscal (cfr. fs. 54/63 y fs. 165/174).

Por último, ofrece producir prueba informativa y pericial contable (cfr. fs. 65 y fs. 177), plantea el caso federal (cfr. fs. 70 y fs. 182) y solicita se revoquen las resoluciones recurridas.

II.- Que, a fs. 85/96 y fs. 196/207 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes las resoluciones determinativas de oficio que motivan las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo de los recursos impetrados por las razones de hecho y de derecho que expone, y acompaña las actuaciones administrativas.

Sintetiza su argumentación destacando que en todo momento se respetaron las pautas legales exigidas por la normativa en vigor, tanto en el marco de la fiscalización como en el procedimiento determinativo posterior (cfr. fs. 86/89 y fs. 197/200 vta.).

Sostiene que las determinaciones efectuadas y las sanciones aplicadas se ajustan a la realidad del caso de marras, verificándose a ese respecto no solamente el ingreso de los gravámenes en defecto sino la utilización de diversas maniobras en aras de conseguir dicha finalidad, con el consiguiente perjuicio a las arcas fiscales.

Por último, acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la producción de la prueba ofrecida por la apelante, plantea el caso federal y solicita se confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

III.- Que, a fs. 82 y fs. 208 se confirieron sendos traslados a la parte actora de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, los que no fueran contestados por la recurrente.

A fs. 211/211 vta. obra la sentencia de acumulación plenaria y a fs. 220 se hizo lugar a la oposición a la prueba efectuada por el Fisco Nacional.

A fs. 225/232 vta. la actora efectuó una presentación el 01/02/2018 haciendo saber a este Tribunal sobre la exteriorización a través del Régimen de Blanqueo de la Ley 27.260 presentada el 31/01/2018, cuyo traslado al Fisco Nacional motivó la réplica del organismo a fs. 238/239 y una ulterior contestación de la propia actora obrante a fs. 242/243 y fs. 244/259, esta última idéntica a la obrante a fs. 225/232 vta, dejándose expresamente aclarado que al tratarse de un Formulario de Declaración Jurada Voluntaria y Excepcional de Bienes en el País y/o en el Exterior F.2009 presentado al Fisco Nacional en fecha 31/01/2018, esto es, fuera del plazo legal máximo establecido a ese efecto en el art. 36 del referido cuerpo normativo -31/03/2017-, carece de toda validez jurídica, razón por la cual el tema en cuestión no recibirá mayor tratamiento en el presente decisorio.

IV.- Que, a fs. 266 se elevan los autos a consideración de la Sala “A”, y seguidamente se ponen los mismos para sentencia.

V.- Que, en primer término, corresponde expedirse en torno a los planteos de nulidad efectuados por la recurrente conforme se expresara en el Considerando I de la presente, adelantando que estos argumentos carecen de fundamentos legales suficientes para sustentar la petición.

La recurrente afirma que la resolución de vista que diera inicio al procedimiento de determinación de oficio resulta nula de nulidad absoluta ya que carece de los elementos básicos que requiere todo acto administrativo para ser considerado jurídicamente válido; vale decir, a criterio de la apelante, dicho acto carecería de causa, motivación e inobservancia de los procedimientos legales, tal como requiere el art. 7° incisos “b”, “d” y “e” de la Ley N° 19.549, de Procedimiento Administrativo. Planteo este que debe ser rechazado por cuanto dicho acto no debe contener los mismos requisitos que se exigen en un acto determinativo. La vista consiste en la oportunidad que se le confiere al contribuyente de tomar conocimiento de la totalidad de las actuaciones seguidas por la administración y los cargos e impugnaciones formuladas, con el objeto de ejercer su derecho de defensa, más no debe contener los fundamentos jurídicos de las impugnaciones pues se convertiría en una determinación de oficio.

Por otro lado, no se observa ni en las resoluciones de vista que dieran inicio al procedimiento de determinación de oficio, ni en los actos recurridos ante este Tribunal, una falta de causa o motivación tal que amerite la declaración de nulidad pretendida por la apelante. Tampoco se verifica en el desarrollo de la etapa administrativa violación alguna a las formas esenciales.

Asimismo, un detenido análisis de las actuaciones administrativas da cuenta de que la O.I. N° 871.996 tuvo por objeto verificar y fiscalizar los períodos fiscales 2011 del Impuesto a las Ganancias y 01/2012 a 06/2013 del Impuesto al Valor Agregado, aunque en primer término se notificara a la actora el inicio de fiscalización de un espectro ligeramente acotado; dicho de otro modo, se optó por estudiar parte de los períodos fiscales incluidos dentro de la orden de intervención y ante la observancia de determinadas irregularidades se continuó la labor sobre los restantes períodos fiscales, siendo la única salvedad el caso del período fiscal 2012 en el Impuesto a las Ganancias, cuya incorporación se produjera tiempo más tarde aunque siempre con anterioridad al inicio del procedimiento de determinación de oficio (cfr. fs. 1/2, fs. 4, fs. 22, fs. 24, Cuerpo IVA N° 1, AA, y fs. 254, Cuerpo IVA N° 2, AA).

A su vez, tampoco resulta atendible la defensa esgrimida para obtener la nulidad en punto a que con motivo de la fiscalización efectuada por el organismo recaudador, ella misma habría voluntariamente presentado unos hipotéticos listados que no cumplían con los requisitos exigidos para los libros comerciales, lo que invalidaría la labor posterior de los actuantes, puesto que entiendo que pretende invalidar el procedimiento administrativo alegando sus propios hechos, pues fue su propia socia gerente quien se presentó ante la Administración Fiscal, entregó las referidas copias que luego aduce se trataría de meros “listados”, no de sus Libros IVA Compras y Ventas, pero firmó el Acta respectiva como cumplimiento el requerimiento fiscal (cfr. fs. 85/170, Cuerpo IVA N° 1, AA).

En otro orden de ideas, la nulidad planteada por la apelante en torno a la inviabilidad de los ajustes efectuados sobre la presunción de invertir la carga probatoria carece de asidero jurídico, toda vez que en el caso de marras la determinación de oficio reposa en la documentación aportada por la propia recurrente y/o en los comprobantes dejados de aportar en sustento de las referidas operaciones y/o de la información provista por terceros en cumplimiento de los diversos regímenes fiscales establecidos en la normativa vigente.

En puntual contestación de sus agravios, cabe señalar que la motivación consiste en la exposición de las razones que llevaron al órgano administrativo a emitir el acto, exponiendo los antecedentes de hecho y derecho

que precedieron al mismo y justifican su dictado. Ha sido precisada por la doctrina jurisprudencial como “una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular o administrado traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (conf. S.C.B.A., “Ferrara”, DIBA, 94-13).

En esa tónica, no se observa en ninguno de los actos administrativos cuya declaración de nulidad pretende la aquí recurrente, que los mismos carezcan de causa o fundamentación, tampoco evidencia este Tribunal la violación de las disposiciones de los artículos 1°, 7 y 14 de la Ley N° 19.549, razón por la que corresponde desestimar el planteo de la recurrente, con costas.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde abordar si las resoluciones aquí apeladas se ajustan a derecho.

En efecto, conforme surge del Informe Final de Inspección la fiscalización efectuada a la recurrente se origina con motivo del cruce realizado en la base e-Bafis entre la información obrante en el Citi Compras y el débito fiscal declarado, habiendo surgido que el débito fiscal informado a través del primero era superior al débito fiscal declarado, al tiempo que a partir de la utilización de dos índices surgía que en el modo en que la actora declaraba el valor agregado, su actividad era prácticamente inviable. Ello, sumado al hecho de que la recurrente no había presentado durante seis meses consecutivos las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, no se observa en principio, irrazonable, que la aquí apelante haya sido pasible de una fiscalización (cfr. fs. 84/85, Cuerpo Ganancias, AA).

Por otra parte, la mención en el referido Informe en cuanto a que al inicio de la fiscalización no se pudieron verificar los libros rubricados de comercio, no significa que una vez requerida no los hubiere presentado en fotocopias, tal como aseveró y firmó la propia socia gerente en el Acta del 15/01/2014 (cfr. fs. 85, Cuerpo IVA N° 1, AA), o al menos lo que aquella indicó se trataba de sus Libros IVA Compras y Ventas. Debe destacarse que, conforme informara la propia socia gerente en dicha oportunidad, la apelante no poseía por aquél entonces estados contables certificados correspondientes a los períodos fiscales 2011 y 2012.

En ese orden de ideas, el argumento defensivo expuesto por la recurrente, que gira en torno a que la documentación que presentara no puede dar sustento a la determinación toda vez que no son los libros ni registros contables, no puede ser acogido favorablemente. En efecto, ello implicaría avalar maniobras que entorpecen el accionar fiscal y contraria a la doctrina de los actos propios.

En definitiva, la documentación presentada por la socia gerente, a la cual le atribuyó el carácter de sus libros subsidiarios, torna legítimo el accionar fiscal que reposó su impugnación en dichos elementos, siendo responsabilidad de la recurrente acompañar prueba que destruya las fundadas resoluciones venidas en crisis.

En ese sentido, conforme surge del Informe Final de Inspección ya mencionado, se produjeron diversos ajustes con motivo de la detección de errores en la sumatoria de los totales en el libro IVA Compras, los que originaran créditos fiscales en exceso, al tiempo que una importante cantidad de comprobantes no fuera aportada y algunos comprobantes fueran registrados en más de una oportunidad -duplicación-, con más alguna diferencia entre el débito fiscal registrado y el declarado en el período fiscal 05/2012, aspectos de todos los cuales da cuenta el minucioso detalle presentado por la fiscalización actuante (cfr. fs. 87, Cuerpo Ganancias, AA, y fs. 231/237, Cuerpo IVA N° 2, AA). En el caso de los comprobantes no aportados, su consecuencia se proyecta en ambos

gravámenes, pues se trata de un crédito fiscal impugnable en el IVA y de un gasto no deducible en el Impuesto a las Ganancias.

En ese contexto, no habiendo aportado la parte actora ninguna prueba que permita rebatir el criterio fiscal, corresponde confirmar los ajustes en este aspecto.

VII.- Que por otra parte, en el caso de las retenciones impugnadas en ambos gravámenes, se trata de un simple cotejo entre la información que surge de la base AFIP y aquellas declaradas en exceso por la aquí apelante, cuyo detalle obra agregado también en las actuaciones administrativas y nada demostró la recurrente en cuanto a la existencia de las retenciones originariamente declaradas (cfr. fs. 63/65 y fs 77/78, Cuerpo Ganancias, AA, y fs. 252/253, Cuerpo IVA N° 2, AA), motivo por el cual en este aspecto los ajustes también se confirman.

VIII.- Que, por último, y en lo que hace a la cuestión referida al ajuste en el Impuesto al Valor Agregado con motivo de haber detectado el Fisco Nacional el cómputo en exceso respecto del Pago a Cuenta del Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos, vale destacar que las impugnaciones efectuadas por el organismo recaudador responden a comprobantes no exhibidos -con lo cual ningún concepto resulta pasible de cómputo, no solamente el aspecto puntual en discusión-, o bien de consumos de nafta que no gozaban del beneficio establecido en la Ley N° 23.966 -aplicable en el caso concreto únicamente a los consumos de gasoil-. Por lo demás, yerra la actora en cuanto sostiene una interpretación literal del artículo agregado a continuación del artículo agregado a continuación del artículo 15 de la Ley N° 23.966, por cuanto si bien el mismo establece la posibilidad de computar el 100% del Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado, no es menos cierto que conforme señala el art. 4° de ese mismo cuerpo normativo, el monto resultante de la liquidación del impuesto a cargo de los responsables de la obligación tributaria no podrá ser inferior al que resulte de la aplicación de los montos del impuesto por unidad de medida tal y como describe la norma y sus modificatorias, no habiendo demostrado la recurrente que los cálculos efectuados por el ente recaudador (cfr. fs. 238/253, Cuerpo IVA N° 2, AA) resulten incorrectos ni tampoco aportó la documentación necesaria y pertinente de forma tal que este organismo jurisdiccional pudiera corroborar los argumentos expuestos en el recurso de apelación, motivo por el cual corresponde confirmar también en este aspecto el ajuste fiscal.

IX.- Que, corresponde entonces abordar el tratamiento de la cuestión infraccional, sanción que el Fisco Nacional hubo encuadrado en los artículos 46 y 47 incisos “a”, “b” y “c” de la ley de rito y graduado en tres tantos de los gravámenes omitidos. Tal como se expresara en el Considerando I, la parte actora considera que los hechos ocurridos no encuadran en las normas represivas imputadas, mucho menos en las hipótesis indiciarias ya mencionadas.

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.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

Debe señalarse que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en los arts. 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 la declaración jurada de los impuestos a las ganancias y al valor agregado de manera inexacta, con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de lo señalado en los fundamentos expuestos. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar las sanciones aplicadas.

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar las resoluciones apeladas, en todos sus términos, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero difiero tanto en la imposición de costas autónomas aplicadas por la vocal preopinante en el planteo de nulidad, así como en el cuantum de las multas aplicadas.

II.- Que en cuanto a la imposición de costas del planteo de nulidad, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *"…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto*

–en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…”.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *“Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó ‘como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal’ (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia”* (B-485-XLV, “Bolland y Cia S.A”, sentencia del 21/02/2013).

III.- Que en relación a las multas impuestas en el impuesto a las ganancias y al valor agregado, comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma las sanciones aplicadas, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida. Con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de las mismas.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas, y reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de las mismas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.26 22:51:28 -03:00

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.06.28 12:33:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.28 13:28:19 -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: 2024.06.28 13:28:21 -03:00