Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-67964120-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Junio de 2024

Referencia: Expediente N° 35.915-I “JASAM S.R.L. s/recurso de apelación” -sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma Nominación) y Claudio Luis (Vocal titular de la 8va Nominación), a fin de sentenciar en el expediente **N° 35.915-I y su acumulado N° 35.916-I**, caratulados **“ JASAM S.R.L. s/recurso de apelación”**

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs.38/42 y 107/111 JASAM S.R.L. interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 33 y 34, ambas de fecha 26/1/2012, suscriptas por el Jefe (Int) de la Sección Determinaciones de Oficios a cargo de la División Revisión y Recursos -Dirección Regional Mendoza- de la AFIP-DGI. Por la primera se determina la obligación de la contribuyente en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales diciembre de 2004 a diciembre de 2007, con más intereses resarcitorios y se aplica una multa por los meses 12/2004 a 8/ 2005, 12/2005, 1/2006, 4/2006 y 1/2007 a 5/2007. Por el restante acto administrativo se impugnan las declaraciones juradas y se determina de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2005, 2006 y 2007, se liquidan intereses resarcitorios y se impone sanción por los tres ejercicios fiscales. Ambas multas se sustentan en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Sostiene la recurrente que la causa tiene como único fundamento impugnatorio la existencia de supuestas ventas omitidas, debido a que el movimiento bancario resulta mayor que las ventas declaradas. En tal sentido, indica que la multiplicación de depósitos bancarios era resultado de “*un financiamiento en el que se emitían valores y luego se cubría el valor de los mismos*”.

Luego se agravia de las sanciones impuestas, señalando la improcedencia de la aplicación al caso de la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, la falta de motivación de la misma y en general de todo el “resolutivo recurrido”, por lo que peticiona que se declare la nulidad absoluta de los actos administrativos cuestionados.

Entiende que no se encuentra analizada la negligencia o imprudencia que se le atribuye, por lo que el elemento subjetivo no fue debidamente contemplado. Por otra parte, manifiesta que imponer las

multas previstas en los arts. 45 y 46 de la ley de rito, en base exclusivamente a presunciones fiscales es totalmente antijurídico.

Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura. Formula reserva del caso federal.

A fs. 52/64 y 123/136 contesta el traslado de los recursos la representación fiscal, quien en primer lugar destaca que la recurrente no esgrime agravios respecto de las determinaciones de oficio, sino que se remite a los argumentos expuestos al contestar la vista administrativa, sin ampliar los fundamentos de su apelación ni efectuar una crítica concreta y razonada de las resoluciones cuestionadas.

Sobre la nulidad planteada, sostiene que la apelante no indica cuál es el derecho lesionado, limitando sus agravios a la falta de motivación tanto en relación con los tributos exigidos como a las multas aplicadas.

Agrega que los actos impugnados contienen un análisis detallado de las circunstancias del caso y se encuentran fundados en derecho, gozando de presunción de legitimidad y reuniendo los requisitos necesarios para convalidarlos, tanto en lo que hace a la causa fuente de su dictado como al procedimiento seguido y su motivación.

En relación con la cuestión de fondo, manifiesta que sobre la base de los elementos analizados la fiscalización detectó que los montos de las acreditaciones bancarias informadas por el Banco Credicoop Cooperativo Limitado, debidamente depuradas, por los ejercicios comerciales cerrados en los años 2005, 2006 y 2007 son superiores a los montos resultantes de considerar, por cada ejercicio -según el registro IVA- las ventas netas de notas de crédito, más las cuentas por cobrar al inicio del ejercicio, menos los saldos de los créditos al cierre.

Explica que por aplicación del artículo 18, primer párrafo de la ley 11.683 (t.o. citado) se considera que dichas diferencias constituyen, en cada período fiscal, montos de ventas omitidas.

Señala que también se procedió a incrementar las compras y/o gastos imputables al período fiscal 2005 por la diferencia detectada entre los importes consignados en el Libro Diario General, que resultaron superiores a los estados contables del ejercicio. Destaca que como resultado de la comparación, surgió otro ajuste a favor del organismo recaudador para el período 2007.

Expone que la inspección actuante trabajó con elementos concretos, esto es libros contables, papeles de trabajo, estados contables aportados por la contribuyente, extracto de cuenta bancaria, etc. por lo que se trata de determinaciones de oficio sobre base cierta.

Considera procedentes las sanciones apeladas, toda vez que la responsable ingresó en defecto los importes correspondientes a los períodos en cuestión.

Puntualiza, respecto a la aplicación de la instrucción 4/99 que la misma se encuentra sustituida por la Instrucción General 6/07 (AFIP), y agrega que la misma es una norma interna que además resulta de carácter facultativo para el juez administrativo.

Por último pide que se confirmen las resoluciones apeladas en autos, en todas sus partes, con costas.

A fs. 139 el Tribunal en Pleno resolvió acumular el expediente que originariamente tramitara bajo el N° 35.916-I.

A fs. 143, no habiendo prueba a producir, se elevan los autos a consideración de la Sala C.

II.- Que corresponde analizar si las resoluciones aquí controvertidas se ajustan a derecho.

En tal sentido, procede en primer lugar referirse al planteo de nulidad que realiza la contribuyente y que, como se adelantara, se centra en la ausencia de motivación de las resoluciones bajo examen e incluso de los actos que las precedieron. Dicha argumentación se plantea en forma abstracta, sin esgrimir agravios concretos respecto de la transgresión a su derecho de defensa en que habría incurrido el organismo recaudador ni los perjuicios producidos en consecuencia.

De la lectura de ambos actos determinativos se adelanta que la defensa intentada debe ser rechazada. En tal sentido, en oportunidad de contestar la vista, la contribuyente ha podido llevar a cabo su defensa, la que fuera tenida en cuenta por el organismo al dictar las resoluciones aquí cuestionadas, dejando sin efecto alguno de los ajustes proyectados. Asimismo el planteo de nulidad se entremezcla con los fundamentos esbozados contra la pretensión de fondo.

Por otra parte, debe destacarse que la resolución apelada contiene los elementos jurídicos formales para declarar su validez, invoca la normativa legalmente tenida en cuenta para arribar a sus conclusiones, así como los conceptos y montos determinados, también menciona las circunstancias de hecho que la motivan, sin que ello implique prejuzgar sobre la pertinencia o no de los mismos, y se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa.

En virtud de las consideraciones efectuadas “*supra”*, procede rechazar el planteo de nulidad articulado por la recurrente.

Que al respecto procede puntualizar que, toda vez que las quejas nulidificatorias no fueron tratadas como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no pueden considerarse de forma autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. CSJN, in-re “Colorin IMSSA”, 02/07/2013).

III.- Que adentrándose en la cuestión de fondo, conforme surge del informe de inspección obrante a fs. 297/302 de las actuaciones administrativas:

.- la fiscalización se origina como consecuencia de las diferencias detectadas entre las ventas declaradas en el impuesto al valor agregado y las consignadas en el impuesto a las ganancias, las que se encuentran reflejadas en los sistemas informáticos del organismo recaudador.

.- efectuado requerimiento a la contribuyente a fin de que acompañe los extractos bancarios correspondientes a los períodos fiscales bajo verificación, el que no fue cumplimentado, se procedió a circularizar al Banco Credicoop, sucursal Maipú a fin de obtener la información mencionada.

.- analizada documentación acompañada por dicha entidad bancaria, se efectuó la depuración de las acreditaciones, detallándose mensualmente las que corresponden a depósitos en efectivo y acreditaciones de valores negociados y simultáneamente las acreditaciones que corresponden a “descuentos de

documentos”.

.-la depuración consistió en eliminar de la sumatoria a aquellos movimientos referidos a cheques rechazados, reintegro de gastos, préstamos, notas de crédito. Tampoco se consideraron como acreditaciones computables a los descuentos de documentos propios, ya que dicha operatoria no podría considerarse que responde a ventas o ingresos a los efectos de la comparación.

.- se constató que las acreditaciones bancarias así depuradas resultaron ser significativamente superiores al flujo de fondos que arrojarían las ventas declaradas, más las cuentas por cobrar al inicio de cada ejercicio, neteadas de las cuentas por cobrar al final de cada uno.

Que en función de lo reseñado precedentemente y por aplicación del artículo 18 primer párrafo de la ley 11.683 dichas diferencias fueron consideradas como ventas omitidas y consecuentemente se generaron los ajustes aquí controvertidos.

IV.- Que en relación con el encuadre legal realizado por el organismo recaudador, el primer párrafo del artículo 18 de la ley 11.683 (texto aplicable en autos) establece que “*La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.* ”

En primer término cabe señalar en referencia a la determinación sobre base presunta que *“...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 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: 268:515; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107). Y si bien ello no significa edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, tampoco permite descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios 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 aquí que, en todo caso, su validez dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa*” (conf. “Pro Mar Co S.A.” (TF 28.050-I) Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala II, 19/03/2015).

Por lo tanto, la determinación de oficio por conocimiento directo de la materia imponible constituye el principio general y sólo cuando la misma no resulte posible por carecer de los elementos que permitan establecer la existencia y alcance del hecho imponible, el Fisco Nacional puede recurrir al método indiciario de estimación y, por lo tanto, a aplicar las herramientas contenidas en el art. 18 de la ley 11.683.

En el caso de atacar los ajustes efectuados por el organismo recaudador, como aquí lo hace

la recurrente, corresponde que ésta pruebe y rebata los hechos que precisamente resultan ser su soporte.

Así lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal al reconocer reiteradamente la facultad de la AFIP para proceder a la estimación de oficio, sin perjuicio del derecho que le asiste al contribuyente de probar fehacientemente en juicio los errores que atribuye a la liquidación practicada por la administración fiscal (Fallos 197:210; 205:31, 210:107).

V.- Que según se desprende de las constancias de autos, la única impugnación planteada por la recurrente se halla referida a la consideración de "ventas omitidas", única cuestión a decidir –-en consecuencia- por este Tribunal. En ese sentido, dicha parte centra su defensa en que la multiplicación de depósitos es producto de "*financiamiento en el que se emitían valores y luego se cubría el valor de los mismos*", es decir que los montos registrados por el banco como depósitos pertenecen al mismo titular y/o responsable.

En tal sentido, con fecha 16/2/11 el organismo recaudador requiere a la recurrente – entre otras- la documentación respaldatoria del descuento de documentos acreditados en los extractos bancarios, motivo y origen de los mismos (fs. 136 del cuerpo I de ganancias), contestando el 2/3/11 que aún no se posee copia de los mismos (fs. 141 de dichos a.a.). Posteriormente (26/3/11) efectúa presentación manifestando que la empresa, en los ejercicios bajo inspección estuvo signada por un manejo financiero desordenado y desesperado, motivo por el cual contrae compromisos de pagos diferidos mediante el uso de chequera de la cuenta oficial de la entidad sin tener una perspectiva cierta de la probabilidad de ingresos de valores en las fechas que los libramientos serían corrientes y por ende ingresarían a la cuenta bancaria (fs. 143)

Por otra parte, circularizado el banco Credicop Cooperativo Ltdo, adjunta los resúmenes de las cuentas corrientes en pesos de titularidad de la contribuyente, Nos 108-006384/6 y 108-597022/8, referidos a los períodos fiscales controvertidos (anexo cuerpo I y II de extractos bancarios)

De su cotejo con lo puesto de manifiesto en el informe de inspección se advierte que a fin de depurar las sumas depositadas se deducen de la sumatoria los montos por cheques rechazados, reintegro de gastos, préstamos, notas de crédito y tampoco se consideraron como acreditaciones computables los descuentos de documentos propios, en el entendimiento que las mismas no resultan hábiles para entenderse que responden a ventas o ingresos a los fines de la comparación

Por lo tanto, teniendo en consideración que la recurrente no acompañó prueba que permita controvertir el criterio fiscal y siendo éste su único agravio, corresponde confirmar el ajuste efectuado en relación con el impuesto al valor agregado de los ejercicios fiscales diciembre de 2004 a agosto de 2005, diciembre de 2005, enero y abril de 2006 y enero a mayo de 2007 y el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2005, 2006 y 2007, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

VI.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios, el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. citado) autoriza su aplicación a partir del vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor.

Que ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf. Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

Que, en consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el incumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas.

Que en el caso de autos, el contribuyente tampoco efectuó agravios sobre la procedencia de los intereses, por lo que procede su confirmación.

VII.- Que finalmente corresponde analizar las multas aplicadas en las resoluciones controvertidas, con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Que en tal sentido, detentando las infracciones tributarias naturaleza penal, no sólo resulta necesario para la aplicación de la pena la existencia de un hecho ilícito, sino se requiere un sujeto culpable (Soler, Sebastián, Derecho Penal Argentino, TEA pág. 5).

Que el ilícito de omisión de impuestos tipificado en el artículo 45 de la ley 11.683 –texto vigente aplicable en autos- requiere para su configuración, en primer término la omisión de pago del gravamen por falta de presentación de la declaración jurada o por inexactitud de la presentada. A partir de allí, aquél a quien se le ha atribuido el elemento material del ilícito debe demostrar la existencia de alguna causal que lo exima de responsabilidad.

Que, en tal sentido, nuestro más Alto Tribunal ha expresado que…*"si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente"* (Wortman, Jorge y otros", 8-6-1993).

Que de acuerdo con lo analizado en los Considerandos precedentes, ha quedado acreditada la conducta que se le reprocha a la recurrente consistente en el ingreso en defecto de los gravámenes en cuestión, como consecuencia de haber presentado las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales bajo análisis consignando datos inexactos.

Que debe ahora este Tribunal examinar la configuración del elemento subjetivo, requisito que como se señalara, resulta necesario para la configuración del ilícito en análisis.

Es menester destacar que el recurrente no ha esgrimido defensa concreta en relación con las sanciones aplicadas, más allá de su discrepancia con la postura expuesta por el organismo recaudador, ni ha aportado probanza alguna tendiente a acreditar la existencia de error excusable.

En tales condiciones, procede confirmar las sanciones aplicadas, pero debiendo ser reducidas al mínimo legal, toda vez que de las resoluciones apeladas no se advierte cuáles son las circunstancias que llevaron al ente recaudador a fijar una graduación superior al mínimo y asimismo, del dictamen 586/11 (cuerpo II ganancias fs. 395/396 vta.) en el que se consigna que la contribuyente no posee antecedentes sumariales.

VIII.- Que sentado lo que antecede, corresponde confirmar parcialmente las resoluciones apeladas, con costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto precedente

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones 33/12 y 34/12 en cuanto determinan el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias, por los períodos allí consignados, con más sus intereses resarcitorios.

2°) Confirmar las sanciones aplicadas en las resoluciones apeladas en autos, pero reduciéndolas al mínimo legal.

3°) Las costas se imponen en proporción a sus respectivos vencimientos

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, 4to. párrafo, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.28 13:21:02 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.28 16:32:06 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.28 16:32:07 -03:00