Informe firma conjunta

Número: IF-2025-101016826-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 30.632-I; DAG S.A

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) para resolver el Expediente N° 30.632-I caratulado "DAG S.A. s/ recurso de apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I. DAG S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 296/07, dictada por la División Revisión y Recursos de la Regional Mar del Plata de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determinó de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2002, 2003 y 2004, y se la intimó a pagar $82.331,9, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). En dicho acto, además, se le aplicó una multa de omisión de $57.632,32 (art. 45, ley, tv).

En su presentación ante este Tribunal, explica que la fiscalización se inició por el periodo fiscal 2004, que luego se extendió a los periodos fiscales 2002 y 2003.

Plantea, en primer lugar, la nulidad de la Resolución N° 296/07 por falta de motivación y causa, contraria a lo dispuesto en el art. 7°, incs. b) y e) de la ley 19.549.

Explica para ello que el art. 19 de la ley de impuesto a las ganancias permite la posibilidad de deducir quebrantos de las ganancias gravadas que se obtengan en los cinco años inmediatos siguientes. Es decir, que el quebranto del periodo fiscal 2001 podía compensarlo con las ganancias obtenidas en los periodos 2002 a 2006, inclusive. Menciona que la Resolución N° 296/07 no incluye el periodo fiscal 2001, por lo que tiene plena validez la declaración jurada presentada en este periodo fiscal que arrojó un quebranto de $240.077,60, luego rectificada a $231.914,51.

Asimismo, destaca que la fiscalización concurrió al domicilio fiscal a notificar requerimientos sin coordinar previamente el día y hora, razón por la cual no pudieron verificar la documentación solicitada. Agrega que el acta labrada ese día está suscripta por un solo funcionario, cuando el art. 100 de la ley 11.683 establece *"la necesidad de una segunda visita en días sucesivos y en caso de encontrar a nadie el acto será firmado por dos*

funcionarios”.

Entiende que la Resolución carece de causa al considerar inexistentes hechos acreditados, con afectación a su derecho de defensa.

En cuanto al fondo, explica que al contestar la vista de los ajustes (conf. art. 17, ley 11.683) adjuntó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas el 24 de mayo de 2007 por los periodos fiscales 2001 a 2004 y los estados contables correspondientes. Sin embargo, el juez administrativo desconoció el valor probatorio de la documental acompañada y determinó igualmente de oficio y lo hizo sobre base presunta. Para ello se solicitaron copias de los libros de IVA compras y ventas, de los que tuvieron en cuenta los montos declarados respecto a las ventas, compras y gastos, cargas sociales y el impuesto a los ingresos brutos, y de allí determinaron el margen neto sobre ventas de cada período.

Alega que también se debían descartar otros conceptos al tener en cuenta que pudieron verificar el quebranto del periodo fiscal 2001 por la existencia de compras y gastos por sobre las ventas que surge de los libros de IVA, y como consecuencia de la crisis económica que impactó en el sector pesquero. Entiende que si se computa el quebranto del período 2001, que dice estaba firme por no haberse impugnado en una determinación de oficio firme, las declaraciones de los períodos fiscales posteriores no arrojan ajuste, ni sanción alguna.

Relata que a tal fin el Fisco Nacional utilizó la presunción simple del primer párrafo del art. 18 de la ley 11.683 y aplicó el margen de utilidad neta sobre ventas de las empresas más representativas de la actividad, y con estos datos presumió la existencia y magnitud de la ganancia neta sujeta al impuesto.

Agrega que no correspondía aplicarle coeficientes de utilidad neta de empresas de importante estructura, con flotas de gran porte y extenso número de buques a una pequeña sociedad que posee un solo barco de pequeño porte.

En el caso del período fiscal 2003, sostiene que se descartó la utilidad presumida y se consideró la utilidad declarada por DAG S.A. por ser superior, lo que entiende como un motivo más para aplicarse la determinación sobre base cierta en todos los periodos involucrados.

Por todo ello, solicita que se deje sin efecto la pretensión fiscal notificada en dicho acto.

Respecto a la multa aplicada en el mismo, sostiene su improcedencia al no haberse configurado la conducta de omisión tipificada en el art. 45 de la ley 11.683 ya que no dejó de ingresar sus obligaciones.

Aporta prueba documental, ofrece la producción de prueba informativa y pericial contable y, por último, solicita que se revoque la Resolución en todas sus partes, con costas.

II. A fs. 123/143 la representación fiscal contesta el traslado del recurso y solicita que se confirme dicho acto, también con costas.

Para ello sostuvo que la fiscalización se originó en datos de una fiscalización anterior, donde se constató que DAG S.A. no había presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias desde el ejercicio fiscal 2001. Por ello, le requirió información y documentación que, según explica, no fue aportada. Es por esto que, con la información que contaba de las ventas incluidas en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los mismos ejercicios, obtuvo el monto de los ingresos de cada período, al que aplicó el margen de utilidad neta promedio de las empresas más representativas del sector y zona. Concretamente, se verificó la situación de 11

empresas dedicadas a la misma actividad en los mismos periodos fiscales que arrojaron 26% de utilidad para el año 2002, 15% para el año 2003 y 21% para el año 2004.

En cuanto a la nulidad planteada por DAG S.A., sostiene que cumplió con todas las etapas del procedimiento, por lo que no se violó el derecho de defensa de DAG S.A.

Respecto a los ajustes, menciona que ante la falta de documentación de respaldo de las operaciones recurrió a la presunción del primer párrafo del art. 18 de la ley 11.683; además, impugnó el quebranto del periodo fiscal 2001 que DAG S.A. trasladó a los períodos siguientes al no haber contado con documentación para verificarlo, dado que la declaración jurada de dicho período fue presentada ya notificados los ajustes y la única documentación que aportó fue la fotocopia de los balances correspondientes a los ejercicios 2001 a 2004. Agregó que al no tratarse de balances auditados y no poseer la documental respaldatoria, no pudo validar lo allí registrado.

Agrega que en la instancia previa, el juez administrativo dictó una medida para mejor proveer precisamente para que DAG S.A. demostrara con documental en su poder las operaciones en los balances certificados, específicamente las ventas del periodo fiscal 2001 y los gastos de los periodos fiscales 2001 a 2004, que no fue cumplida.

En cuanto a la sanción aplicada, sostuvo que DAG S.A. presentó declaraciones juradas inexactas y no pagó el impuesto correspondiente que surgió recién a raíz de la verificación que se practicó.

III. A fs. 157 se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba pericial contable ofrecida, pero a fs. 183, en atención al tiempo transcurrido, se clausura el periodo probatorio. A fs. 185 se elevan las actuaciones a la Sala y a fs. 192, quedan en estado de dictarse la sentencia.

IV. Corresponde referirse, en primer término, a la defensa de nulidad opuesta por la recurrente por falta de causa y motivación, que debe ser desestimada ya que de la lectura de los Considerandos de la Resolución, así como de los antecedentes administrativos que preceden su dictado, obran reseñados con minucioso detalle las tareas llevadas a cabo por la fiscalización. Se advierte de allí, tanto su debida fundamentación como el origen de los ajustes que le dan causa, en la forma requerida en el art. 7° de la ley 19.549 y los art. 16 y ss. de la ley 11.683.

Tampoco se constatan vicios en el procedimiento previo a su dictado. Por el contrario, las actuaciones revelan que fueron sustanciadas en un todo de acuerdo al procedimiento dispuesto en la ley 11.683. En particular, las actas labradas por la fiscalización reúnen los requisitos previstos en dicha norma (fs. 262, act. adm.), mientras que las notificaciones fueron realizadas de acuerdo al art.100, prueba de lo cual es que DAG S.A. pudo defenderse en cada una de las instancias y ante este Tribunal también.

Debe recordarse, además, como lo ha dicho en más de una oportunidad la Cámara, que, “…en el caso, el actor en su escrito de agravios se limita a manifestar su vulneración sin mencionar las defensas de las que se vio impedido, ni señalar, en concreto, en qué medida las mismas incidirían para eventualmente arribar a una solución distinta a la adoptada por la autoridad administrativa. Si el recurrente tuvo oportunidad suficiente de ofrecer y producir las pruebas de las que se habría visto privado en sede administrativa y formular las defensas relativas a su descargo en el trámite ante el Tribunal, invalidar lo actuado carece de finalidad práctica y trascendencia, e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos CSJN: 320:1611; 325:1649; 324:1564; 322:507; entre muchos otros; y ésta Cámara, Sala II, en la Causa Nº 10.082/2011, in re "Metrópolis Casa de Cambio SA y otro c/BCRA - Resol. N 601/10”, del 15/09/11, esta Sala en la Causa nº 31.324/2014, in re “Miaca SA. s/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”). De este modo y toda vez que resulta inconciliable con el objeto del proceso la nulidad por la nulidad misma o para la

satisfacción de un interés meramente teórico; y es por ello que el principio de trascendencia requiere que quien invoca dicha sanción alegue y demuestre que el vicio en cuestión le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable, que no se puede subsanar sino con el acogimiento de la sanción (Morello, A.M. y otros, "Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación, Comentados y Anotados", t. II, pag. 795) (conf. esta Sala causa nº 14769/2011"Asenie Ana Julia y otros c/ EN-Mº Defensa-FAA-dto 1078/84 s/personal militar y civil de las FAA y de Seg")" –"YCRT SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", sentencia del 18.8.2015, entre muchas otras-.

Por todo lo expuesto, corresponde desestimar la defensa de nulidad, sin costas (*Fallos* 336:70, "Bolland").

V. Debe analizarse ahora la legitimidad de la pretensión fiscal notificada en la Resolución N° 296/07. Para ello, es necesario determinar si los agravios y las pruebas aportadas por DAG S.A. son suficientes para dejarla sin efecto.

Surge de sus Considerandos que el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a DAG S.A. -cuya actividad principal es la pesca marítima costera y de altura-, se inició porque si bien estaba inscripta desde el año 1994, en lo que aquí interesa, desde el año 2001 no había presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias. Como DAG S.A. no contestó los requerimientos de información y documentación que se le cursaran, se tomaron los importes de ventas gravadas que había incluido en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado en los mismos periodos y se aplicaron los márgenes de utilidad de otras empresas del sector, confeccionándose los ajustes que le fueron oportunamente notificados.

No se encuentra en discusión que el 24 de mayo de 2007, con posterioridad al inicio de la fiscalización el 21 de abril de 2006 e inclusive luego de la notificación de la Resolución N° 100/07 del 30 de abril de 2007 que corrió la vista de los ajustes del art. 17 de la ley 11.683, DAG S.A. presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias -originales- de los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004 bajo inspección. También presentó la declaración jurada original del período fiscal 2001 en la que declaró un quebranto de $240.077,60, que luego rectificó en $231.914,51. Copia de dichas declaraciones obran a fs. 46/50.

En dicha oportunidad, adjuntó los balances correspondientes a los ejercicios 2001 a 2004 a la fiscalización, sindictamen de auditor.

Ante dicha presentación, por Providencia N° 98/07 el juez administrativo ordenó una medida para mejor proveer con el objeto de compulsar la documentación de respaldo de dichas declaraciones, en particular los gastos computados en ellas y la conformación del quebranto del período fiscal 2001, pero, a pesar que fue notificada en el domicilio fiscal declarado, DAG S.A. no cumplió con los requerimientos de información.

Sostuvo su apoderado para ello que no tenía la documentación porque se trataba de su domicilio personal y que el barco que explotaba había sido vendido, al igual que las acciones de DAG S.A. en 12/2006. Tampoco pudo ser ubicada en otros domicilios declarados.

Ante ello, el juez administrativo se valió de los ingresos declarados, el mismo monto que las ventas en el impuesto al valor agregado, y para determinar el resultado aplicó márgenes de utilidad según información de sus propias bases de 11 empresas del sector, utilizando, además, otros datos obrantes en las mismas bases sobre gastos y retenciones.

DAG S.A. no cuestionó los ingresos adoptados en las liquidaciones, sino los márgenes de utilidad utilizados debido a la falta de comparabilidad de las empresas utilizadas, por su tamaño y/o facturación, pero no rindió

ninguna prueba para justificar sus dichos y refutar así los resultados. Por otro lado, respecto del período fiscal 2003, el juez administrativo tomó el margen de utilidad declarado por DAG S.A. por resultar superior al que arrojaron las empresas comparadas, decisión que no objetó y que muestra que obró en forma correcta.

Entonces, si bien DAG S.A. cuestiona las facultades de la Administración para reconstruir la materia imponible a partir del método presuntivo en la forma en que lo hizo (art. 18, primer párr., ley 11.683), en particular los gastos computados y los coeficientes utilizados para determinar la utilidad, no aportó en esta instancia, ni antes en la administrativa elementos de prueba que acredite otra realidad a la constatada por la fiscalización.

No contestó los requerimientos durante el procedimiento de fiscalización, ni tampoco aportó documentación de respaldo requerida en el trámite de la medida para mejor proveer que tenía, precisamente como objetivo, verificar el contenido de las declaraciones juradas presentadas el 24 de mayo de 2007 en los períodos 2002 a 2004, en particular los gastos en ellas computados, y el quebranto de la declaración jurada del período 2001 presentada en la misma fecha.

La única documentación que aportó en dicha instancia fueron los balances de dichos ejercicios -fs. 211/239 de las act. adm.- certificados, pero sin auditar por el profesional certificante, por lo que el juez administrativo y luego la representación fiscal, sostuvieron la falta de validez probatoria de dichos elementos. En efecto, tales documentos pueden ser útiles para una visión general de la situación financiera de una empresa, pero desde el punto de vista probatorio no ofrecen la misma credibilidad y garantía que los balances auditados.

En esta instancia, en cambio, sí aportó el balance del período fiscal 2001 pero con dictamen de auditoría del 22 de noviembre de 2007. Allí el profesional deja constancia que la auditoría se llevó a cabo luego de la transcripción de los estados contables en el libro diario e Inventario y Balance y, luego de transcribir los estados contables de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, en los mismos libros. ales anomalías, sumadas a las restantes consideraciones ya reseñadas, impiden ciertamente también dar pleno efecto probatorio a dicha documentación.

Debe decirse que la verificación de la existencia del quebranto en el ejercicio 2001 era en interés de DAG S.A. ya que, como señala en su recurso de apelación, el mismo fue trasladado a los períodos fiscales siguientes 2002 a 2004. Como antes se señaló, dicha pérdida recién fue conocida por la Administración Tributaria con motivo de la declaración jurada original presentada el 24 de mayo de 2007en el curso de la fiscalización y cuando el juez administrativo ya había dado inicio al procedimiento de determinación de oficio.

Tuvo DAG S.A., además, la oportunidad de demostrar la existencia del quebranto en el trámite de la medida para mejor proveer ordenada por el juez administrativo, cuyo propósito es, conforme lo dispone el art. 35 del decreto reglamentario de la ley 11.683, conocer *la real situación de los hechos;* pero no aportó los elementos que le fueron requeridos a tal fin, amparándose en que no estaban en su poder y que había vendido el buque y las acciones de DAG S.A. en el año 2006.

Así, fue DAG S.A. la que impidió que en dicha instancia se convalidara el quebranto y si bien en este Expediente adjuntó el balance del año 2001 en versión certificada y con dictamen de auditor (fs. 37/45), no aportó otra documentación de las operaciones del mismo período, ni tampoco produjo por su propia negligencia la prueba pericial contable que le fue admitida por la entonces Vocal Instructora. Uno de sus puntos era, precisamente, analizar la documentación de respaldo de las registraciones del año 2001 y con ello validar el quebranto.

Todo ello, ciertamente, deja sin sustento sus agravios por falta de respaldo probatorio, en la forma exigida en el art. 377 del CPCC.

En definitiva, los agravios presentados por DAG S.A. contra los ajustes notificados en la Resolución no son más que meras afirmaciones genéricas sin respaldo probatorio alguno, como tales ineficaces para revertirla. Por todo ello, corresponde confirmar la Resolución N° 296/07, tanto respecto del capital como de los intereses resarcitorios que se devengan en forma automática, según el art. 37 de la ley 11.683.

VI. En cuanto a la multa de omisión aplicada en los términos del art. 45 de la ley 11.683 en la Resolución N° 296/07, en el caso no existen dudas de que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de DAG S.A. en dicha figura infraccional. En efecto, la reseña efectuada en el apartado precedente permite concluir que sus declaraciones juradas fueron presentadas fuera del plazo de vencimiento y en forma inexacta al haber omitido declarar en ellas el resultado de sus operaciones lo que implicó que ingresara en menos el impuesto correspondiente, configurándose de ese modo el elemento objetivo del ilícito tipificado en el art. 45 de la ley 11.683.

En lo que respecta al elemento subjetivo, de indispensable configuración tratándose de ilícitos tributarios, conforme a la doctrina de la Corte Suprema en Fallos 271:297, era a DAG S.A. a la que le correspondía demostrar, pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 de la ley (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A.", del 28/06/2007; "La Rueca Porteña S.A.", del 27/10/1998; "Italcred S.A. ", del 28/04/2016, entre otros), pero ni en esta instancia, ni en la administrativa previamente sustanciada rindió pruebas tendientes a justificar su conducta, por lo que cabe tener por configurado también este elemento.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 296/07 en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N° 296/07, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de DAG S.A., teniendo en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa, en las sumas de $49.262 por la representación procesal y $75.789 por el el patrocinio letrado, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

3°) Regular los honorarios del Contador Público Ricardo Alberto Nieto en la suma de $40.000 por la aceptación del cargo como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, los que quedan a cargo de DAG S.A., teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57, y por la ley 27.423, y el criterio vigente respecto de montos mínimos.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Se hace constar que esta sentencia se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12° Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.11 08:26:10 -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: 2025.09.11 10:47:24 -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: 2025.09.11 10:47:25 -03:00