República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-56479885-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 27 de Mayo de 2025

Referencia: Sentencia - EXPTE. N° 49.409-I "TENDENCIAS GROUP S.R.L." VOC. XII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el Expte. N° 49.409-I y su acumulado Nº 49.412-I caratulado “TENDENCIAS GROUP S.R.L. s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martin dijo:

I.- Que a fs. 28/49 y 109/117 Tendencias Group S.R.L. interpone recurso de apelación contra las resoluciones Nº 123/2018 y 122/2018, ambas dictadas el 17 de octubre de 2018 por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Córdoba de la D.GI.-A.F.I.P (actual A.R.C.A). En la primera de ellas se determinó de oficio la obligación impositiva en el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2014 y 2015 con más intereses resarcitorios y se aplicó por el ejercicio 2014 una multa en los términos de los artículos 46 y 47 inc.a), quedando diferido el juzgamiento de la conducta para el periodo 2015 conforme a lo dispuesto por el art. 20 de la ley 24.769 (ley vigente al momento de los hechos). La resolución 122/2018 determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 04/2014 a 08/2016, más los accesorios, quedando diferido el juzgamiento de la conducta de acuerdo a lo normado en el art. 20 de la citada ley.

Explica que las actuaciones tienen origen en la inspección iniciada bajo la O.I. Nº 1.493.379 y que durante el transcurso de la misma colaboró con todo lo requerido. En este sentido señala que el 30/12/2016, adhirió al régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias dispuesto en la ley 27.260, hecho que fue informado al Fisco Nacional el 10/03/2017. Sin embargo considera que dicho organismo hizo caso omiso del hecho y procedió a determinar y notificar los ajustes apelados en marras.

Respecto de ellos, manifiesta su disconformidad en virtud del cumplimiento de los recaudos exigidos por la citada ley y su reglamentación para gozar de los beneficios previstos en la misma. Destaca que la fiscalización no comprobó la existencia de tenencias no exteriorizadas a la fecha de preexistencia de los bienes y resolvió dar comienzo al proceso de determinación de oficio.

Denuncia una afectación al derecho de defensa dado que se le impidió producir prueba determinante y contundente violando de esta forma el debido proceso, motivo por el cual solicita que se declare la nulidad de las resoluciones.

En relación a la ley 27.260, menciona que cumplió con todas las disposiciones previstas en el régimen para gozar de los beneficios ya que informó la posesión de bienes y tenencias y exteriorizó bienes de cambio y créditos por cobrar, en este último caso proveniente de las tarjetas de crédito. Expone que no informó el saldo a su favor con la Agencia Córdoba Turismo SEM puesto que éste fue declarado el 29/01/2016 con su facturación y posterior inclusión en el libro IVA Ventas (FC 0001-00000850) de enero 2016, siendo también informado en la declaración jurada de dicho gravamen en ese periodo.

Acerca de la sanción aplicada sostiene que la misma se deberá dejar sin efecto una vez que se resuelva declarar procedente el acogimiento del régimen de la ley 27.260. En subsidio señala la inexistencia de prueba fehaciente y demostrativa que acredite la conducta dolosa requerida por la infracción.

Por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada, peticiona que oportunamente se dicte sentencia revocando las resoluciones apeladas. Ofrece prueba documental y pericial contable. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 57/75 y 126/134 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Desarrolla que la recurrente está constituída bajo la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada y declara como actividad principal la “confección de prendas de vestir de cuero, confección de prendas de vestir N.C.P, excepto prendas de piel, cuero y de punto, y servicios de publicidad N.C.P.”, inscripta en el Impuesto a las Ganancias desde el 27/02/2014.

Expone que al inicio de la inspección se le requirió a la actora los Estados y Libros Contables y demás elementos documentales sin embargo dado que los mismos no fueron aportados, los agentes fiscalizadores solicitaron información a terceros intervinientes.

Posteriormente, con fecha 10/03/2017, la contribuyente aportó constancias de acogimiento al régimen establecido por la ley 27.260, exteriorizando bienes de cambio por $3.600.000. Luego, el 17/05/2017 presentó un nuevo escrito en el que comunicó haber efectuado una segunda presentación el 31/03/2017 informando “créditos por cobrar-tarjetas de crédito” por la suma de $ 186.104 y acompañando constancias del Formulario Nº 2009 y acuse de recibo.

En virtud de tales presentaciones, la recurrente solicitó la aplicación de los beneficios reglados en el art. 46 de la mencionada norma. Sin embargo dado que existían diferencias no declaradas, la inspección le solicitó que justificara las mismas, hecho que no fue satisfecho, lo que derivó en los ajustes apelados.

Destaca que los beneficios dispuestos en la ley 27.260 fueron decaídos debido a que la actora no declaró el crédito comercial relacionado con el evento “Agustino Glam Summer 2016” efectuado el 28/12/2015 por la Agencia Córdoba de Turismo S.E.M. Menciona que dicho crédito tampoco fue incluido por la responsable en el patrimonio neto del ejercicio 2015, declarado mediante el formulario N° 713 el 23/03/2016, por lo que su incorporación representa un incremento en el patrimonio neto al cierre del período que no resulta justificado, encuadrando la situación en las previsiones del artículo 18 inciso f) de la ley de rito.

Por dichos motivos, solicita que se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Se opone a

la prueba ofrecida. Aporta antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 142 la Secretaría General de Asuntos Impositivos procede a acumular al expediente de referencia el que lleva el Nº 49.412-I dando cumplimiento a lo ordenado en la sentencia de Tribunal en Pleno obrante a fs. 140.

IV.- Que a fs. 202 se abrió la causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba pericial contable, designándose a los Dres. Rafael Levin y Gustavo Yañez en representación de la actora y Fisco Nacional, respectivamente, a los fines de que presenten conjuntamente el informe de los puntos a) y b) consignados en los escritos recursivos a fs. 28/49 y 109/117 pto. VI. PRUEBA, apartado 2.- Pericial Contable. Sin embargo la misma se tuvo por decaída a fs. 213, puesto que el perito de la recurrente nunca aceptó el cargo, pese a que fue intimado en más de una oportunidad. En efecto, a fs. 218 se declaró cerrado el periodo de instrucción.

V.- Que a fs. 148/183 la actora denuncia como hecho nuevo la sentencia dictada por el Juzgado Federal Nº 2 de Córdoba en la cual se hizo lugar a la excepción de falta de acción interpuesta por la defensa del imputado Gustavo Arce, en representación de Tendencias Group S.R.L., sobreseyendo al nombrado respecto de los hechos relacionados con la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2014 y 2015 y del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al año 2014, de lo que se procedió a dar traslado al ente fiscal mediante la PV-2022-83084896-APN-VOCXII#TFN, quien contestó a fs. 189/193 indicando que la citada sentencia no se encontraba firme dado que interpuso formal recurso de casación contra dicha resolución, el que fue admitido por la Sala I de la Alzada el 22/09/2022. A fs. 231 menciona que el 08/03/2023 celebró la audiencia de informes prevista en el artículo 465 del Código Procesal Penal de la Nación en la cual presentó breves notas por escrito.

Que a fs. 242, 248, 253, 258 y 262 se intimó al Fisco Nacional a fin de que indique el estado de la causa citada.

Finalmente con fecha 23/08/2024 la Cámara Federal de Casación Penal dictó sentencia rechazando el recurso de casación interpuesto por la parte querellante, con costas; la que fue acompañada por el Fisco Nacional a fs. 264/286.

VI.- Que en la PV-2023-50512235-APN-VOCXII#TFN (fs. 222) se intimó a las partes para que informen si las obligaciones determinadas en las resoluciones apeladas han sido regularizadas en los términos de las leyes 27.541, 27.562, 27.653 o si ya se encontraban canceladas con anterioridad a los efectos de la aplicación de los beneficios allí previstos.

Que a fs. 228/232 la recurrente manifiesta que tanto el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2014 y 2015, como los períodos reclamados por el ente fiscal en el Impuesto al Valor Agregado fueron regularizados en los términos de la ley 27.653 mediante el plan de facilidades de pago N° Q014468 consolidado el 28/03/2022, el que se encuentra vigente a la fecha.

Que por su parte a fs. 231/232 el Fisco Nacional pone en conocimiento ante este Tribunal que no se observa presentación de declaraciones juradas rectificativas, ni acogimiento al plan de pagos ni tampoco cancelaciones de los saldos resultantes de las determinaciones de oficio apeladas en los términos de las citadas leyes.

Que en virtud de tales presentaciones, en las PV-2023-60988331-APN-VOCXII#TFN (fs. 233) y PV-2023-71588352-APN-VOCXII#TFN (fs. 236) se dio traslado a la actora de lo manifestado por el Fisco Nacional y se le solicitó que acompañe el detalle del plan de pagos a través del cual canceló las obligaciones apeladas en marras. Ante la falta de respuesta de la recurrente en la PV-2023-1124862222-APN-VOCXII#TFN (fs. 239) y toda vez que no había acreditado sus dichos mediante documentación fehaciente, se intimó nuevamente lo requerido, bajo

apercibimiento de que sigan los autos según su estado. A fs. 242 se continuó con el trámite de la causa.

VII.- Que ello así, en la PV-2024-139021427-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D". Luego en el IF-2025-55248741-APN-VOCXII#TFN se disponen los autos para dictar sentencia.

VIII.- Que por una cuestión de procedencia corresponde tratar el planteo de nulidad articulado por la actora.

Que en lo estrictamente formal, las resoluciones recurridas, satisfacen los requisitos estatuidos por el artículo 7° de la ley 19.549, toda vez que tanto de los actos de apertura del sumario como así también en los que se determinan de oficio se han consignado de manera concreta la causa y la motivación del procedimiento, no concurriendo así las circunstancias planteadas por el art. 14 de la citada norma, que darían lugar a considerar las causales de nulidad absoluta.

En cuanto al rechazo de la prueba ofrecida en la inspección, debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas oportunidades que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), por lo que tampoco se afecta la eficacia del procedimiento ni lesiona su derecho de defensa, por cuanto la posterior instancia ante este Tribunal la habilita a ofrecer los medios probatorios que considere procedentes, tal como ha sucedido en el caso de autos, todo ello sin perjuicio de las facultades que posee el juez administrativo para analizar la prueba ofrecida y decidir sobre la procedencia de ella. No obstante, cabe destacar que a fs. 202 se abrió la causa a prueba, haciéndose lugar a la pericial contable, la que se tuvo por decaída a fs. 213 en virtud de que el perito de la actora nunca aceptó el cargo, aun habiendo sido intimado en más de una oportunidad.

Que a tenor de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de nulidad articulado por la recurrente, no debiéndose imponer costas a su cargo, en virtud que tal defensa fue interpuesta como otro agravio más, sin otorgársele el carácter de previo y especial pronunciamiento.

IX.- Que ello así, corresponde resolver si las resoluciones apeladas en autos, se ajustan a derecho.

Que de los antecedentes administrativos y del informe final de inspección se desprende que Tendencias Group S.R.L. cierra sus ejercicios económicos en diciembre de cada año y desarrolla las siguientes actividades: i) confección de prendas de vestir de cuero; ii) confección de prendas de vestir N.C.P, excepto prendas de piel, cuero y de punto; y iii) servicios de publicidad N.C.P.

Que el 07/11/2016 se inició la O.I N° 1.493.379 frente a la existencia de dos denuncias contra la sociedad de autos. Previamente con fecha 07/10/2016 se diligenciaron órdenes de allanamiento en veinticinco (25) domicilios, donde se secuestró documentación intervenida con o sin clausura además de soportes magnéticos con información relevante para la inspección.

Luego de que el cuerpo fiscalizador consultara en sus bases de datos la información que poseía respecto de Tendencias Group S.R.L, con fecha 13/12/2016 le solicitó a la actora que aporte registros contables, libros de ventas y compras como así también los estados contables de los ejercicios 2014 y 2015.

Posteriormente el 30/12/2016 la contribuyente adhirió al régimen de la ley 27.260 – Libro II- Título I- declarando $3.600.000 en concepto de tenencia de existencia de bienes de cambio (fs. 143/145 Cuerpo Nº 1 Impuesto a las Ganancias), hecho que fue informado al ente fiscal el 10/03/2017 (fs. 163/167 Cuerpo Nº 1 Impuesto a las Ganancias). En dicha oportunidad aportó copias de los libros IVA Ventas y Compras de manera parcial (fs. 57/200 Cuerpo Nº 1 IVA), por lo que los agentes fiscalizadores requirieron información a terceros intervinientes

mediante el proceso de circularización (fs. 1/165 Cpo Nº1 IVA- Circularizaciones bancarias y fs. 1/87 Cpo Nº1 IVA- Circularización clientes-). Luego, el 31/03/2017 la actora efectuó una segunda presentación en los términos de la citada ley, en la cual amplió la exteriorización a créditos por cobrar- tarjetas de crédito- por $186.104, comunicándolo al Fisco Nacional el 17/05/2017.

Que del análisis de la información obtenida la inspección efectuó los siguientes ajustes: i) pérdida de los beneficios obtenidos por el sinceramiento fiscal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 46 de la ley 27.260, lo que implicó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado por el periodo fiscal 2015; ii) impugnación de créditos fiscales por no haber aportado los comprobantes, que derivó en un cargo en el Impuesto al Valor Agregado por los años 2014, 2015 y 2016 iii) ajuste en las ventas del ejercicio (01/2016 a 08/2016) por existir diferencias entre las acreditaciones bancarias y los ingresos declarados, y iv) diferencia por exportaciones, que derivó en un cargo en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio 2014.

Que a continuación se describen cada uno de los ajustes aplicados:

i. Que en primer lugar, cabe analizar el ajuste efectuado frente al decaimiento de los beneficios obtenidos por el sinceramiento fiscal, lo que implicó un cargo en el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias por el año 2015, equivalente a los bienes exteriorizados.

Que en principio, dicho cargo fue efectuado en los términos del artículo 46 de la ley 27.260 que dispone que los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, no estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, inciso f), de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), con respecto a las tenencias declaradas (inc. a)) y quedarán liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que **tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional**, (inc. c)). Dichos beneficios se aplicarán únicamente en la medida de los bienes declarados.

Sin embargo, en el caso que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia, a la fecha de preexistencia de los bienes, que no hubiera sido declarado, **privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de los beneficios indicados en el párrafo precedente** (el resaltado me pertenece).

En forma complementaria el artículo 30 de la resolución Nº 3919/2016 establece que "*el contribuyente deberá imputar, ante esta Administración Federal, la tenencia y/o bien declarados a la base imponible del o de los impuestos cuyo ajuste o determinación de oficio pretenda dejar sin efecto, de acuerdo con el mecanismo previsto para cada gravamen en el inciso c) del artículo 46 del citado texto legal. Una vez efectuada la imputación, la declaración voluntaria no podrá ser aplicada a otro ajuste o determinación de oficio*".

Que con fecha 30/12/2016 y 31/03/2017 Tendencias Group S.R.L adhirió al régimen de la ley 27.260 declarando – Libro II-Título I – $3.600.000 en concepto de bienes de cambio y $186.104 de créditos por cobrar- tarjetas de crédito-, respectivamente.

Que a fs. 1/15 del Cuerpo Nº1 IVA – Circularización clientes- la inspección detectó que el 21/12/2015 la Agencia Córdoba Turismo SEM contrató con la recurrente servicios de publicidad, los cuales fueron prestados el 28/12/2015 en virtud del evento "Glam Summer 2016" y abonados por transferencia bancaria del Banco Macro el 04/03/2016. Dicho servicio fue facturado por la empresa de marras el 11/01/2016 conforme surge a fs. 19 del cuerpo Circularización de clientes, por lo que al 31/12/2015 –fecha de cierre de ejercicio- Tendencias Group S.R.L tenía un saldo a su favor de $605.000 (Importe neto + IVA) -el que no fue informado en los estados

contables-, toda vez que su cliente aún no había cancelado su deuda.

Que si bien el inciso a) del artículo 46 de la ley 27.260 dispone que no estarán sujetos a lo normado por el artículo 18 inc. f) de la ley de rito quienes adhieran al régimen de sinceramiento fiscal, posteriormente establece que en el caso que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, a la fecha de preexistencia de los bienes, que no hubiera sido declarado mediante el sistema del "presente Título" ni con anterioridad, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de los beneficios obtenidos.

Que en tales términos el artículo 16 del Decreto Nº 895/2016 dispone: "*cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS detecte tenencias y bienes no exteriorizados conforme lo previsto en el segundo párrafo del artículo 46 de la Ley N° 27.260, procederá: a) Si el valor de las tenencias y bienes no exteriorizados resulta menor al importe indicado en el inciso b) del artículo 41 de la Ley N° 27.260, o al equivalente al UNO POR CIENTO (1%) del valor del total de los bienes exteriorizados, el que resulte mayor, a determinar de oficio el o los impuestos omitidos respecto de las tenencias y bienes detectados, a la tasa general de cada gravamen, con más sus accesorios y sanciones que correspondan, lo cual no provocará el decaimiento de los beneficios establecidos en el referido artículo 46 respecto de los bienes exteriorizados; b) Si el valor de las tenencias y bienes no exteriorizados supera el importe calculado conforme lo previsto en el inciso anterior, a dar por decaídos los beneficios establecidos en el referido artículo 46 respecto de la totalidad de los bienes exteriorizados*" .

Que teniendo en cuenta ello, el Fisco Nacional consideró que el crédito detectado ($605.000) es superior al importe indicado en el inciso b) del artículo 41 de la ley 27.260 ($305.000), por lo que decretó la pérdida de los beneficios obtenidos en el mencionado régimen y aplicó la presunción de incremento patrimonial no justificado regulada en el artículo 18 inc. f) de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), lo que determinó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado por el período fiscal 2015, por los activos exteriorizados.

Que frente a la circunstancia citada y en contraposición por lo dispuesto por el juez administrativo, la defensa del imputado Gustavo Favio Arce presentó recurso de apelación y argumentó que el ente fiscal dio por decaídos –unilateralmente- los beneficios de la exteriorización voluntaria por considerar que el crédito existía. Sostuvo que el crédito en cuestión fue declarado el 29/01/2016 en su facturación y su posterior inclusión en el libro IVA Ventas (FC 0001-00000850) de enero 2016, siendo también informado en la declaración jurada de dicho gravamen en el período correspondiente.

Que a fs. 150 vta. /168 luce la sentencia dictada por la Sala "B" de la Cámara Federal de Córdoba el día 16/06/2022 en los autos "Tendencias Group SRL por infracción ley 24.769 (Expte Nº 30437/2019/4/CA1) la cual revocó la resolución dictada por el 27/08/2020 por el Juzgado Federal Nº 2 de Córdoba e hizo lugar a la excepción de falta de acción interpuesta por la defensa del Sr. Arce. En consecuencia sobreseyó al nombrado respecto del hecho relacionado con la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2014 y 2015 y del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al año 2014.

Que contra dicha decisión, el Fisco Nacional interpuso formal recurso de casación, el que fue admitido por la Sala I de la Alzada el 22/09/2022. Finalmente, con fecha 13/08/2024 y conforme obra a fs. 267/286 la Cámara Federal de Casación Penal rechazó el recurso interpuesto por la parte querellante, con costas, no haciendo lugar a la hipótesis del ocultamiento.

Que a fs. 7/8 del cuerpo Circularización clientes obra el acta de Directorio de la Agencia de Córdoba Turismo Sociedad de Economía Mixta a través de la cual se resolvió contratar los servicios de Tendencias Group S.R.L para publicitar el evento de “Agustino Glam Summer 2016” que se realizaba el 28 de diciembre de 2015. Dicha prestación fue abonada el 03/03/2016 conforme surge en el comprobante de pago que luce a fs. 13/14 del cuerpo Circularización Clientes, lo que evidencia que al 31/12/2015, fecha de cierre de ejercicio de la sociedad de autos, la recurrente poseía un derecho a cobro (crédito) del servicio prestado en su oportunidad.

Párrafo aparte merece el alcance y la medida de los beneficios asociados al acogimiento y en particular si el resto de los ajustes se hallan cubiertos por el régimen de exteriorización o no.

Que en ese sentido, es importante destacar que una falta de declaración, a mi entender, se encuentra intrínsecamente asociada a una carencia de justificación del origen y ello no se produce en el caso de autos, sino que genera un problema en el devengamiento, sustento que debió ser tenido en cuenta por el Fisco Nacional al determinar de oficio, pero no constituye una diferencia patrimonial susceptible de hacer decaer el régimen de exteriorización de bienes ni la aplicación de la presunción establecida en el art. 18 inc. f) de la ley de rito fiscal.

Que por lo tanto, teniendo en cuenta lo expuesto, lo dictaminado por la Cámara de Casación Penal resaltando que la misma que circunscribe al ocultamiento o no de $605.000 de una operación comercial (factura Nº 00001-00000850), considero pertinente revocar el ajuste efectuado por el Fisco Nacional, al decretar la pérdida de los beneficios obtenidos por el sinceramiento fiscal, al haber gravado los bienes exteriorizados y determinando el incremento patrimonial no justificado en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2015.

ii. Que cabe referirse al ajuste efectuado sobre la impugnación de créditos fiscales por no haber aportado la documentación respaldatoria correspondiente.

Que durante la inspección el Fisco Nacional consultó la información que poseía en sus bases de datos respecto del contribuyente de marras (fs. 11/94 Cuerpo Nº 1 Impuesto a las Ganancias) y luego, entre otra documentación, le requirió a la actora que aportara los registros de compras y ventas, los cuales fueron acompañados de manera parcial. Analizados los mismos, el Fisco Nacional observó diferencias entre los créditos declarados y los registrados, por lo que mediante el requerimiento Nº 011000201707686704 de fecha 15/11/2017 (fs. 188 del Cuerpo Nº 1 Impuesto a las ganancias) le solicitó a la recurrente que justifique dicha diferencia aportando las pruebas correspondientes. Sin embargo, dicho requerimiento no fue contestado conforme obra a fs. 222 del Cuerpo Nº2 Impuesto a las Ganancias, por lo que el Fisco Nacional efectuó el ajuste correspondiente impugnando los créditos fiscales computados en su oportunidad.

Que, debe precisarse que para que el crédito fiscal pueda computarse, deben cumplirse una serie de requisitos, a saber: a) que sea imputable al período fiscal en que se hubiera facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado, discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que las operaciones que originan el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Que en tales condiciones, se evidencia que pesa sobre el contribuyente la carga de acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas, hecho no sucedido ni en la etapa administrativa ni en esta instancia, toda vez que la prueba pericial contable ofrecida y no producida hace referencia únicamente al ajuste referido a la

pérdida de los beneficios de la ley 27.260.

Que a su vez la falta de los comprobantes cuestionados imposibilita corroborar si dichas compras fueron efectuadas por proveedores apócrifos o si se encontraban vinculadas a la actividad. Asimismo, tampoco puede evaluarse si las mismas se encuentran relacionadas con los bienes de cambio exteriorizados, toda vez que la recurrente no presentó la imputación dispuesta en el artículo 30 resolución Nº 3919/2016 citado precedentemente, pese a que el mismo fue solicitado por la inspección en el requerimiento Nº 0110002016086218004 que luce a fs. 146 Cuerpo Nº 2 Impuesto a las Ganancias, ni tampoco lo hizo ante este Tribunal.

Que en este orden de ideas, la imputación constituye la esencia y precisión sobre el beneficio que se pretende. Su ausencia deja desprotegido de argumentos al intento de vincularse con el régimen de exteriorización, por lo que dicho eslabón conforma un requisito indispensable en el citado régimen.

Ello se encuentra en línea con el artículo 46 inc. c), punto 2) que impide incluir a los créditos fiscales de las facturas apócrifas en el régimen. Una interpretación en contrario crearía un arbitraje a favor de quienes no presentaron la imputación y en detrimento de quienes sí lo hicieron.

Que por lo tanto, comparto el criterio adoptado por el organismo fiscal al impugnar los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales abril a noviembre 2014 y enero 2015 a agosto 2016.

iii. Que a continuación cabe evaluar la procedencia del ajuste efectuado en las ventas declaradas en los periodos 01/2016 a 08/2016 por existir diferencias entre las acreditaciones bancarias y los ingresos informados.

Que aquí la cuestión central radica en determinar si la estimación de la materia imponible que realizó el ente fiscal sobre la base de los datos de las cuentas bancarias de la actora resulta apta para justificar un ajuste en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales enero a agosto 2016.

Que con carácter previo, se ratifica que por razones temporales (01/2016 a 08/2016), dicho ajuste se encuentra totalmente desvinculado al régimen de exteriorización.

Que de la compulsa de los antecedentes administrativos surge que Tendencias Group SR.L. posee cuentas bancarias en las siguientes entidades: ICBC, Banco Credicoop Cooperativo Ltdo, Banco Comafi S.A., Banco de la Provincia de Córdoba S.A, Banco Patagonia S.A., Banco Supervielle S.A., Banco Macro S.A., Banco Finansur S.A., Banco Galicia y Buenos Aires S.A. y Banco Santander Río S.A., las cuales fueron circularizadas por la inspección a los fines de que remiteran los extractos bancarios de las cuentas citadas y si poseían autorización para operar cuentas a nombre de terceros.

Que una vez analizada la información obtenida el Fisco Nacional observó que existían diferencias entre las acreditaciones bancarias y los ingresos informados en las declaraciones juradas. En efecto procedió a realizar una depuración de dichas acreditaciones conforme obra a fs. 252/279 del Cuerpo Nº2 Impuesto a las Ganancias y le solicitó a la recurrente que justifique las mismas, hecho que no ha sucedido debido a que la actora no respondió el requerimiento peticionado. Por consiguiente el organismo recaudador procedió a realizar el ajuste correspondiente en los términos del artículo 18 de la ley de rito.

Que el citado artículo faculta al ente fiscal a estimar de oficio utilizando como presunción los depósitos bancarios. En este contexto, la Corte Suprema de Justicia señaló que previo a la incorporación del inciso g) del artículo 18 de la ley de rito, las cuentas bancarias no constituían una presunción legal, sino un indicio simple que, como tal,

requería de su complementación y lógica coordinación con otros elementos probatorios para permitir llegar a un resultado que sea la razonada derivación de ellos, a los fines de una estimación válida de la materia imponible (conf. Fallos: 332:343).

Que en tales condiciones cabe señalar que la depuración efectuada por el Fisco Nacional para establecer la materia imponible se ajustó a derecho, toda vez que la propia contribuyente no acompañó las pruebas que acreditaran el origen de los fondos tanto en la etapa administrativa como en esta instancia, incluso cabe señalar que la prueba pericial ofrecida en sus escritos recursivos sólo se encontraba vinculada con el ajuste en la pérdida de los beneficios obtenidos por el sinceramiento realizado en los términos de la ley 27.260 y no el resto de los ajustes aplicados.

Que en virtud de lo expuesto, comparto el criterio adoptado por el ente fiscal al ajustar las ventas de los periodos enero a agosto 2016, por lo que corresponde confirmar el cargo bajo análisis.

iv. Que finalmente resta tratar la impugnación del costo computado en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2014.

Que durante la fiscalización se observó que la contribuyente exteriorizó en su declaración jurada por el ejercicio fiscal 2014 un costo de ventas mayor al informado en los estados contables, surgiendo una diferencia de $554.000.

Que a fs. 117 del cuerpo Nº 1 Impuesto a las Ganancias obra el estado de resultados de Tendencias Group S.R.L al 31/12/2014, del cual se desprende que durante dicho ejercicio la empresa informó costos por $7.733.71,55 sin embargo en la declaración jurada del citado tributo exteriorizó $8.828.111,55.

Que el organismo fiscal le solicitó a la recurrente que justificara dicho accionar, no obteniendo respuesta alguna (fs. 222 cuerpo Nº 1 Impuesto a las Ganancias), por lo que desconoce a qué operación o factura de exportación se refiere, además de no justificar el incremento en el costo.

Que a fs. 175/186 de los antecedentes administrativos (Cuerpo Nº 2 Impuesto a las Ganancias) surgen las facturas de exportación E Nº 00006-000001 y 00006-0000002 ambas emitidas por U$S 69.326,91 a Patagonia Cueros S.R.L, con fechas 28/04/2014 y 06/05/2014.

Que teniendo en cuenta ello, el Fisco Nacional procedió a ajustar las ventas declaradas en el Impuesto a las Ganancias por la diferencia que existe entre lo informado y las dos facturas de exportación, impugnando el incremento del costo ya que no fue justificado, considerando por lo tanto que los efectivos costos de producción ya se encontraban incluidos en los estados contables de dicho ejercicio.

Que ello así dado que los únicos gastos deducibles según la normativa son aquellos que se encuentran vinculados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y toda vez que la contribuyente no ha justificado dicho accionar no respondiendo los requerimientos notificados ni aportando en esta instancia ni en la etapa administrativa la imputación prevista en el artículo 30 de la resolución 3919/2016 (desplegada en el numeral ii)), o documentación alguna a los fines de desvirtuar el criterio fiscal, corresponde confirmar el ajuste propuesto.

X.- Que resta tratar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2014, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 46 y 47 inc. a) de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), que recae sobre ajustes confirmados en esta instancia.

Que el artículo 46 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.- ley vigente al momento de los hechos) dispone que “el que, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco Nacional, será reprimido con una multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

Que en el caso de autos el aspecto objetivo de la norma queda configurado toda vez que la actora presentó su declaración jurada con un saldo inferior del que correspondía a favor del fisco, provocando en consecuencia un perjuicio a la recaudación fiscal.

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo a la recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que en este orden de ideas, cabe destacar que por los argumentos enunciados en el considerando IX.- se verifica una contradicción entre los libros, registraciones y demás antecedentes correlativos con los datos que surgieron en sus declaraciones juradas.

En efecto, se configura así la presunción establecida en el artículo 47 inc. a) de la Ley de Procedimiento Tributario.

Que en virtud de lo expuesto y atento que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure la tipificación aplicada, voto por confirmar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2014, con costas.

XI.- Que finalmente, respecto a los intereses resarcitorios reclamados, debe resaltarse que éstos se ajustan a lo dispuesto en el art. 37 de la ley de rito fiscal, por lo que corresponde su confirmación.

XII.- Que en virtud de los argumentos desarrollados en los considerandos VIII a XI corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, excepto el ajuste efectuado respecto de la pérdida de los beneficios de la ley 27.260, el que debe ser revocado en los términos del considerando IX punto i). Costas según los respectivos vencimientos.

Ello así, corresponde ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar las obligaciones tributarias de acuerdo con lo decidido en los Considerandos precedentes.

Las Dras. Gómez y O’Donnell dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar en todas sus partes, las resoluciones dictadas en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado, excepto el ajuste efectuado respecto de la pérdida de los beneficios de la ley 27.260, el que debe ser revocado en los términos del considerando IX punto i). Costas según los respectivos vencimientos.

2º) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar las obligaciones tributarias de acuerdo con lo decidido en la presente sentencia.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.27 10:55:37 -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: 2025.05.27 11:59:17 -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: 2025.05.27 12:21:55 -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: 2025.05.27 12:21:56 -03:00