Informe firma conjunta

Número: IF-2025-62011965-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 9 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 30.820-I y su acumulado N° 30.823-I; Beverage 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), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente N° 30.820-I y su acumulado N° 30.823-I caratulado "Beverage S.A. s/apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I- Beverage S.A. interpone el recurso de apelación previsto por el art. 76, inc. b) de ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 300/2007 y 301/2007 dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante las cuales se determinaron de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2002 a 2004 y en el Impuesto Interno, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados, de los períodos fiscales 05/2002 a 04/2004, y se lo intima a ingresar los saldos omitidos, más intereses resarcitorios (art. 37, ley)

Asimismo, en la Res. N° 300/2007 se le aplicó una multa de omisión por las obligaciones determinadas en los períodos fiscales 2003 y 2004 (art. 45, ley, t.v.) por los ajustes referidos al incumplimiento al art. 1° de la ley 25.345 y reservar su aplicación respecto de los restantes ajustes (art. 20, ley 24.769, t.v.)

En sus presentaciones ante este Tribunal, en escritos que son idénticos, explica que los ajustes notificados en ambas Resoluciones derivan de la presunción de diferencia de inventario por aplicación del art. 18 de la ley 11.683 a partir de la cual se infieren ingresos omitidos para ambos gravámenes. Para ello, según dice, se tomaron las compras de envases informadas por terceros que no estaban registradas en el libro IVA compras de Beverage S.A.

Alega, en cambio, la errónea aplicación del método presuntivo de la obligación tributaria.

Dice que hasta la sanción de la ley 23.314 la ley no aclaraba si las diferencias que podían determinarse eran solo las físicas, lo que recién fue aclarado en dicha norma de lo que extrae que las diferencias por valoración carecen de efecto.

Dice, además, que solo se tomaron las cantidades de envases plásticos, sin analizar la capacidad operativa de

Beverage S.A. para almacenar y llenarlos con productos para su venta.

Se agravia que para las determinaciones solamente se tuvo en cuenta lo informado por los proveedores de envases, sin otra indagación que confirme la información.

Niega que para ello pueda adoptarse los datos en la web de Beverage S.A. donde decía que tenía 5000 mts2 y capacidad anual de 40.000 lts., ya que se trataba de información dada a mero título publicitario.

Por otro lado, se queja que no se haya hecho lugar a la prueba ofrecida en la instancia administrativa previa y acusa de nulidad a las Resoluciones.

En cuanto al ajuste por pasivo simulado en el impuesto a las ganancias, invoca la sentencia de nulidad por violación al bloqueo fiscal dictada por este Tribunal en el Exp. N° 21.968-I, y en cuanto a su improcedencia dice que *"no resulta lógico que la empresa cometa todas las incongruencias que la dictaminante sostiene que se han cometido"*.

Respecto a la impugnación de compras en efectivo por más de $1000 por no cumplir las exigencias del art. 1° de la ley 25.345 y sus reglamentaciones, dice que la normativa que estableció dicha limitación es irrazonable.

Ofrece prueba pericial contable para que los expertos determinen su capacidad de producción, pericial ocular en su planta de producción con idéntico fin, e informativa a las empresas de servicios públicos de gas, electricidad y agua para que informen sus consumos.

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

En cuanto a la multa aplicada en la Res. N° 300/2007, invoca su improcedencia por no reunirse los elementos objetivo y subjetivo para su configuración.

II- A fs. 51/70 y 122/133 contesta el traslado de los recursos de apelación la representación fiscal y pide que se confirmen ambas Resoluciones, con costas.

III- A fs. 80 se abre la causa a prueba del Exp. N° 30.820-I. A fs. 168, 175 y 180 se da por decaído el derecho a producir la prueba ocular, pericial contable e informativa, respectivamente. A fs. 153 se acumula el Exp. N° 30.823-I al 30.820-I y a fs. 199 se clausura el período de prueba.

A fs. 199 se clausura el periodo probatorio y a fs. 203 e eleva a consideración de la Sala; a fs. 208 quedan en estado de dictarse la sentencia.

IV- Lo que este Tribunal debe resolver es sobre la pertinencia de los ajustes practicados a Beverage S.A. cuya actividad es la elaboración de bebidas gaseosas -excepto soda (agua mineral, aguas saborizadas con y sin gas, gaseosas dietéticas, gaseosas azucaradas, jugos de frutos concentrados, fernet cola y sidra).

Por un lado, los ingresos omitidos que se le imputan en los períodos fiscales 2003 y 2004, con incidencia tanto en el impuesto a las ganancias como en impuestos internos, fueron inferidos a partir de las ventas de envases informadas por los proveedores de Beverage S.A. a la fiscalización. Cabe señalar que surge de las actuaciones administrativas que las diferencias de envases en el período fiscal 2003 fueron de 6.992.441 y en 2004 de 5.626.466, razón por la cual el juez administrativo califica dichas operaciones como millonarias compras de envases plásticos sin declarar.

Los Considerandos de ambas Resoluciones dan cuenta que Beverage S.A. no aportó a la fiscalización el detalle mensual de ventas discriminadas en unidades físicas según el tipo de producto fabricado (jugo, gaseosa, soda, etc.), ni informó tampoco los porcentajes de mermas acaecidas en el curso de su proceso productivo, entre otros datos que se le requirió para calcular las diferencias de las ventas en cada período.

Si bien en esta instancia, Beverage S.A. ofreció varios medios de prueba, pericial contable y pericial ocular e informativa con el propósito de demostrar su capacidad de producción y refutar de ese modo la presunción de ingresos omitidos, y éstos fueron admitidos por la entonces Vocal Instructora (fs. 80), no las produjo y se dio por decaído su derecho por su propia inactividad. Ello, a pesar que al contestar el traslado a la oposición formulada por la representación fiscal destacó su relevancia (fs. 72), por lo que no puede mas que concluirse que sus agravios han quedado sin demostración.

Debe decirse entonces que la pretensión fiscal es razonable, ya que a ella se llegó a través de las propias registraciones de Beverage S.A. y a partir de la información obtenida de terceros que no fue refutada, máxime cuando en su propia página web Beverage S.A. informaba una capacidad de producción coincidente con la cantidad de envases informada por sus propios proveedores.

En adición a ello, la fiscalización también detectó compras de envases no registradas y pagadas en efectivo, en incumplimiento a los medios dispuestos en el art. 1° de la ley 25.345. Ello, dio lugar a la impugnación de su deducción como gasto en el impuesto a las ganancias en los períodos fiscales 2003 y 2004.

Respecto a este último ajuste, Beverage S.A. se queja de la falta de razonabilidad de la normativa que impuso esta exigencia que no dejan de ser quejas genéricas más no intentó probar a la misma vez la existencia de las operaciones por otros medios, en la forma permitida según la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Mera, Miguel Angel”, sentencia del 19 de marzo de 2014.

Queda decir que los ajustes fueron determinados en forma presuntiva a partir de la información suministrada por los proveedores de Beverage S.A. por aplicación del art. 18 de la ley 11.683, es decir que las ventas fueron estimadas a partir de las compras informadas, sin que se advierta anomalía alguna en dicha forma de establecer la magnitud de los hechos imponibles que se imputan omitidos en ambos gravámenes autorizada por la propia ley.

Por último, el Fisco Nacional impugnó también la deducción del incremento del pasivo financiero de U$S 2.240.000 en el período fiscal 2002 declarado por Beverage S.A. con un banco en la República Oriental del Uruguay.

Explica el juez administrativo que el pasivo en cuestión fue objetado en una fiscalización anterior por el período fiscal 2000 por $2.000.000, bajo la figura de incremento patrimonial no justificado (art. 18, inc. F), ley 11.683), ajuste que fue confirmado por este Tribunal y a su turno por la Cámara que ejerce de alzada en sentencia del 31 de octubre de 2006.

Alega entonces, que el pasivo fue incrementándose en los períodos siguientes y que nunca fue justificado ya que Beverage S.A. nunca acreditó el origen del financiamiento, la cancelación de la deuda, etc., tampoco lo hizo en el período fiscal 2002 que es que interesa en estas actuaciones. También impugnó la deducción de intereses sobre el pasivo hecha en el mismo periodo –2002-, sobre la cual Beverage S.A. nada dice en su recurso, y la efectuada en los períodos fiscales 2003 y 2004 por las diferencias de cambio negativas –por devaluación de la moneda- generadas por el pasivo en cuestión que, ya se dijo, la fiscalización nunca admitió y por ende, se impugnaron también, los conceptos relacionados al mismo.

Respecto a estos ajustes, Beverage S.A. se limita a citar una sentencia dictada en el Exp. N° 21.968-I, que obra en copia a fs. 100/105 de las act. adm., en relación al impuesto al valor agregado e impuestos internos de los períodos fiscales 12/97 a 3/99 y el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000, en la que se declaró la nulidad de las resoluciones dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos por aplicación de las normas de bloqueo fiscal, Titulo XIII de la ley 11.683, más no explica de qué manera lo allí decidido tiene injerencia en la determinación de oficio en el impuesto a las ganancias de otros períodos fiscales por la situación del pasivo financiero. A ello cabe agregar que los ajustes involucrados en la Resolución N° 300/2007 se refieren a la ampliación del pasivo en el año 2002 y los intereses y las diferencias de cambio computadas en los períodos 2003 y 2004, respecto de las cuales nada se dijo en la sentencia invocada porque no se expidió sobre el fondo. En cambio, el juez administrativo brindó fundamentos suficientes de la pretensión fiscal y por su parte Beverage S.A. ni en la instancia previa ni ante este Tribunal produjo ninguna prueba, si quiera mínima, para demostrar la efectiva existencia del préstamo y la de los devengados sobre el mismo en cada uno de los períodos determinados.

Por todo ello, debe confirmarse la pretensión fiscal notificada en ambas Resoluciones, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ellas que se devengan en forma automática (art. 37, ley).

V- En cuanto a la sanción aplicada en la Res. N° 300/2007 por los períodos fiscales 2003 y 2004 por el ajuste vinculado a compras pagadas en efectivo en contradicción a la ley 25.345, también debe ser confirmada. Tanto el encuadramiento de la conducta en el art. 45 de la ley, como su graduación resultan conforme a la conducta reprochada ya que, conforme a lo descripto en Considerandos precedentes, Beverage S.A. dedujo gastos en contravención a la ley aplicable y de esa manera omitió declarar ingresos por el ejercicio su actividad.

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 ella 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, hizo esfuerzo alguno por respaldar la procedencia de la deducción realizada, por lo que cabe tener por configurado también este elemento.

Tampoco se invocaron ni muchos menos acreditaron razones suficientes para convalidar la existencia de error excusable, por lo que la multa aplicada debe ser confirmada, con costas.

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

En atención a la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar las Resoluciones Nros. 300/2007 y 301/2007, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Beverage S.A., teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y el resultado obtenido, 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 en las sumas de:

i. $135.838 por la representación procesal y $339.595 por el patrocinio letrado por las tareas desarrolladas en el Expediente N° 30.820-I.

ii. $16.776 por la representación procesal y $41.940 por el patrocinio letrado, por las tareas desarrolladas en el Expediente N° 30.823-I.

3) Regular los honorarios del Contador Público Juan Ignacio Estevez, los que quedan a cargo de Beverage S.A., en la suma de $66.436 por la aceptación del cargo como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley Nº 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.09 11:46:01 -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: 2025.06.09 12:10:18 -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: 2025.06.09 12:31:03 -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: 2025.06.09 12:31:04 -03:00