República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-53951742-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 30 de Mayo de 2022

Referencia: SENTENCIA - EXPTE N° 41.557-I “COVERS & COVERS SRL”

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El **expediente N° 41.557-I**, caratulado: **“COVERS & COVERS S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN”**, a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

I-. Que, a fs. 28/40vta. la parte actora interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 inciso b) de la Ley 11.683, contra la Resolución N° 281/2014 (DV RRIIP), dictada en fecha 04/11/2014 y suscripta por la Sra. Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo, de AFIP-DGI, a través de la cual resolvió determinar de oficio en forma parcial el Impuesto a las Ganancias, por los períodos fiscales 2008 y 2009, por la suma total de $35.709,91, liquidar intereses resarcitorios $56.949,68, y aplicar una multa de $ 107.129,73, graduada en tres veces el monto del gravamen evadido conforme artículo 46 de la Ley 11.683 (t.o 1998 y sus modif.) y con fundamento en las presunciones contenidas en el artículo 47 -incisos a) y d)- de la citada ley.

Reseña que el acto apelado encuentra su fundamento tanto en la cancelación de su Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), como en que la fiscalización detectó que en sus declaraciones juradas, correspondientes al Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 2008 y 2009, a su entender no exteriorizó un crédito emergente de los pagos efectuados en concepto de señas por la suma de $15.290, de un automóvil dominio HSI 257, adquirido por la suma de $156.023 – en parte justificado con las entregas efectuadas en el ejercicio 2008 por $15.290 y parte con el automóvil usado entregado por $63.270-, respectivamente.

Ello así, describe que de conformidad con el artículo 18 inciso f de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), el organismo recaudador consideró que existía un incremento patrimonial no justificado, con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Primeramente la actora manifiesta que la aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado del artículo 18 inciso f de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) por parte del organismo recaudador, resulta

improcedente atento que no tuvo actividad gravada alguna durante los períodos en cuestión.

Señala la actora que resulta improcedente aplicar una presunción considerando que se tuvo ganancia neta en el Impuesto a las Ganancias cuando por otra parte el Fisco Nacional afirma que no se tuvo actividad gravada en la resolución que determina de oficio el Impuesto al Valor Agregado.

Justifica que los fondos adquiridos para la compra del automóvil dominio HSI 257, fueron aportados por la Sra. Riccó dado que el mismo es utilizado por ella, pero que el mismo consta a nombre de la sociedad puesto que fue para darle solvencia a la misma, ya que en su momento fue un proyecto a emprender, pero que en la realidad no pudo llevarse a cabo. Agrega, que además se entregó en forma de pago un automóvil marca HONDA FIT, dominio FKK123, que también pertenecía a la Sra. Riccó.

Detalla que COVERS & COVERS S.R.L es una sociedad que no posee ni estructura ni actividad alguna y que se encuentra conformada por dos socios, de los cuales uno es la Sra. Riccó quien posee el 90% de la misma.

Plantea la nulidad tanto del procedimiento administrativo y como del acto determinativo de oficio, toda vez que entiende que el organismo fiscal no profundizó en sus investigaciones respecto del origen de los fondos para adquirir el vehículo en cuestión. A su vez, añade que se estaría en presencia de una cadena de inferencias que teñiría al procedimiento administrativo de un vicio de nulidad insanable por falta de causa del acto y por ende, violatoria del derecho de defensa en juicio. Además, agrega que el método presuntivo aplicado carece de razonabilidad por lo que deberá descartarse y dejarse sin efecto la resolución apelada.

Se agravia de la multa por defraudación aplicada, toda vez que entiende que no se verificaron los elementos objetivo y subjetivo, necesarios para la aplicación de dicha sanción.

Cita doctrina y jurisprudencia a su favor, acompaña y ofrece prueba, formula reserva del caso federal. Finalmente, solicita se deje sin efecto el procedimiento determinativo y se rechace el ajuste efectuado.

II- Que, a fs. 67/79 vta., se presenta el Fisco Nacional, contesta el recurso interpuesto, negando los hechos alegados, se opone a la prueba ofrecida por la actora, solicitando se rechace el planteo de nulidad efectuado y se confirme el ajuste practicado en la resolución apelada, con costas.

En cuanto a los planteos de nulidad, sostiene que los mismos deben ser tratados con el fondo de la cuestión, negando expresamente que hayan existido irregularidades en la tramitación del procedimiento administrativo y que la actora no haya ejercido su derecho de defensa.

Por otro lado, reseña los hechos que motivaron el ajuste fiscal. Señala que la fiscalización determinó la existencia del incremento patrimonial no justificado, atento que la actora no pudo justificar el origen de los fondos con que adquirió el automóvil declarado en la presentación de la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias período 2009.

En lo que a la imposición de multa se refiere (art. 46 y 47 inc. a y d de la Ley 11.683 t.o., 1998 y sus modif.), entiende que se encuentran debidamente comprobados los elementos objetivo y subjetivo para su configuración. Señala que la actora no aporta ningún elemento que permita hacer caer la presunción aplicada en el presente caso y que la actividad defraudatoria se tradujo en la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias consignando datos inexactos o que no reflejan su real situación impositiva.

A su criterio, resulta claro que la recurrente ha actuado con pleno conocimiento de la conducta en que incurría y

ese conocimiento es lo que resulta idóneo para determinar la responsabilidad penal.

Excluye la aplicación al caso del error de hecho o de derecho, en atención a la claridad de las normas aplicables al caso. Cita jurisprudencia a su favor. Ofrece prueba. Hace reserva de cuestión federal. Concede autorizaciones y solicita se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que, a fs. 91 se hace lugar a la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional y a fs. 98 se elevan los autos a consideración de la Sala “B” y a fs. 103 se ponen los mismos para sentencia.

IV.- Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que, sentado ello, procede resolver el fondo de la cuestión respecto de la Resolución N° 281/2014 (DV RRIIP) que determinó el Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2008 y 2009.

Conforme surge de las actuaciones administrativas (ver informe final de inspección a fs. 44/49) mediante la OI 866.538, con fecha 19/07/2013, se dispuso la fiscalización de la recurrente por los conceptos y períodos discutidos en autos. Se indica que la contribuyente tiene declarada como actividad principal la fabricación de maletas, bolsos de mano y similares; artículos de talabartería y artículos de cuero, cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de noviembre de cada año.

Por su parte, el cargo que dio origen a la fiscalización, según consignan los inspectores en su informe final, se encuentra en la baja de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) según la Resolución General 3358/2012, por cuanto la actora no pudo acreditar la capacidad económico financiera tanto para afrontar inversiones como para justificar el origen de los fondos necesarios para la adquisición del vehículo Mercedes Benz – dominio HSI 257 -, en el año 2009 por el valor de $141.900.

Asimismo, la inspección requirió a la contribuyente a los efectos que justifique con documentación fehaciente su capacidad económico-financiera para adquirir el automóvil dominio HSI 257, no habiendo obtenido información alguna al vencimiento de la misma.

Frente a la falta de contestación al requerimiento cursado a la recurrente, los inspectores fiscales concurrieron al Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, a la Dirección Nacional de Registros Nacionales de la Propiedad Automotor y de los Créditos Prendarios a los efectos de solicitar información relacionada con el automóvil dominio HSI 257, los que en fecha 05/12/13 informaron que remitieron nota al Registro Seccional Capital Federal N° 51, donde se encuentra radicado el citado automóvil, el cual este último en fecha 10/12/13 contesta que la concesionaria interviniente en la operación de compra fue CIGLIUTTI GUERINI S.A.C.I.F.I. Y A (CUIT 30-63674112-0), y que dicha operación fue llevada a cabo el día 02/01/2009 por un valor de $156.023 ($128.944,63 más IVA).

En virtud de lo mencionado precedentemente, el personal fiscalizador decidió circularizar a la concesionaria y a raíz de la contestación efectuada por ésta, pudieron detectar que para la compra del automóvil dominio HSI 257 la contribuyente no poseía fondos, por lo que en función de ello, decidieron impugnar el crédito fiscal del mismo y el gasto deducido por la operación de compra, descontándose del mismo, además, el valor del automotor

entregado por la Sra. Riccó en parte de pago, el cual este último consta en la base del organismo fiscal entregado como forma de pago durante el ejercicio 2008 generando así una ganancia exenta.

VI.- Que, corresponde a este Tribunal analizar la cuestión traída a decisión, a los efectos de otorgar un adecuado tratamiento a los distintos agravios formulados por la recurrente contra el acto apelado y el accionar fiscal, pronunciándose en primer término respecto a los agravios de la actora referidos al planteo de nulidad, tanto del acto administrativo como del procedimiento de determinación de oficio llevado adelante por el organismo fiscal.

Tal como se señaló, la actora invoca la falta de causa y razonabilidad del acto administrativo, así como también una violación del derecho de defensa por una supuesta falta de merituación de la prueba por parte del Juez Administrativo.

En primer lugar, cabe señalar que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

En lo que se refiere a la invocación de falta del elemento causa de la resolución apelada, debe recordarse que la discrepancia con los hechos y normas en las que se basó el organismo fiscal, no resulta fundamento válido para la defensa de nulidad, puesto que la apreciación de los hechos que realice el juez administrativo, es una valoración subjetiva, que puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la confirmación o no de la resolución apelada, pero nunca a su anulación.

En efecto, no se observan agravios específicos contra los supuestos defectos o vicios de la resolución apelada, ni se han demostrado perjuicios concretos como consecuencia de éstos, por lo que este Tribunal no observa que se haya violentado el derecho de defensa de la actora.

Sentado el carácter restrictivo para la procedencia de las nulidades, cabe precisar que respecto a lo estrictamente formal, la resolución discutida, en cuanto al acto administrativo en sí, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos establecidos por el artículo 7° de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo.

Por otro lado, en cuanto al agravio de la falta de merituación de la prueba por parte del Juez Administrativo, ello por sí sólo no puede considerarse como causal de nulidad si se tiene en cuenta que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en la alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en la primera instancia (CPCC art. 206). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que establece la ley de procedimiento fiscal (doctrina TFN en la causa “Carboquimica SACIM” fallo del 5-7-77) lo que está corroborado por los pasos seguidos en la instrucción del presente caso durante la cual la actora ha tenido posibilidad de proponer las medidas que estime conducentes a esclarecer los hechos controvertidos.

En definitiva, se observa que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la

forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que hace al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal y excede el marco de la nulidad planteada. Por todo lo expuesto corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía S.A.”, 21/2/13).

VII.- Que, en cuanto a los agravios referidos al método de estimación de la obligación tributaria, cabe señalar que este Tribunal tiene dicho que “los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente... deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible” (cfr. entre otros, Armotec SACIFIC, TFN, Sala B, 10/02/1999, "Victorio Américo Gualtieri S.A.", 08/05/2007).

Es sabido que, en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o "sobre base cierta") y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación.

Ciertamente la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto (ver entre otros: "Dadea, Marta Elisa" - T.F.N. - Sala "B" – 22/12/83, "Antonio Gonzalez y Otros Mansión Almar" - T.F.N. - Sala "D" – 16/8/89, "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto" - T.F.N. - Sala "A" – 25/2/98).

En el caso particular, no resultan acertadas las consideraciones que efectúa la actora en este sentido. En efecto, no basta con invocar la falta de razonabilidad a través de la mera transcripción de citas doctrinarias y jurisprudenciales. El Fisco Nacional, una vez verificada la situación fáctica (activos no declarados, procedió a determinar la materia imponible en forma presunta conforme las previsiones de la norma legal pertinente, resultando por ello adecuado el método utilizado.

En el caso las determinaciones de oficio practicadas por el organismo fiscal se fundan en la presunción establecida por el mencionado artículo 18 inciso f) (incremento patrimonial no justificado), esto es, la consecuencia prevista por la ley ante una determinada situación fáctica.

En la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto Ledesma, Amalia, TFN, Sala D, 18/07/2001, Inmobiliaria Quesada SRL, TFN, Sala A, 11/04/2000, Campisi, Benito, Sala B, 10/05/1999, Bur, Delia Matilde, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

En definitiva, la causa se refiere a una verdadera cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo debiendo aportar prueba concreta y fehaciente.

Siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la

carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Sobre el particular cabe tener en cuenta que la actora en sede administrativa no solo no cumplió con los requerimientos efectuados oportunamente por la fiscalización a efectos de justificar la adquisición del automóvil dominio HSI 257, sino que al momento de la contestación de la vista señaló que la sociedad no poseía fondos para la compra del mismo ya que no había ejercido actividad alguna desde el momento de su creación y que además los fondos fueron aportados por la socio gerente – la Sra. Riccó – *"a fin de otorgarle cierta solvencia a una empresa, COVERS & COVERS S.R.L., que en ese momento era un proyecto para emprender"* y que por circunstancias personales de la socia gerente finalmente la empresa nunca inició actividades.

A ello se suma la circunstancia de que los elementos ofrecidos como prueba documental e informativa resultan ineficaces para justificar fehacientemente los dichos argumentados por la recurrente y, por ende, no resulta acreditado el origen de los fondos aplicados a la adquisición del vehículo que consta a nombre de "COVERS & COVERS S.R.L.", por lo que la actora no ha podido desvirtuar el cargo impuesto por el Fisco Nacional.

Ello así, corresponde confirmar la determinación de oficio apelada, con costas.

VIII.- Que, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

IX.- Que, finalmente corresponde analizar el aspecto infraccional de la resolución en crisis. Tal como surge de los relatos, en el caso de autos se le aplicó a la recurrente una multa con sustento en el artículo 46 y sobre la base de las presunciones contenidas en el artículo 47, incisos a) y d) de la ley de rito.

Ello así, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado".

En este punto, visto la maniobra utilizada por la actora para justificar la adquisición del vehículo dominio HSI 257, es que se puede considerar que la actora utilizó un ardid o engaño para llevar a cabo una disminución en el impuesto declarado.

Más allá de todas las conjeturas y explicaciones volcadas por la recurrente, lo cierto es que no ha podido aportar detalles y evidencias fehacientes que acrediten sus dichos ni que permitan desvirtuar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley de rito y que fueron utilizadas por el Fisco Nacional.

Por lo expuesto ut supra, se concluye que la sanción efectuada por el organismo fiscal ha sido adecuadamente ponderada, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En este sentido, la actora no acompañó ningún tipo de elemento probatorio fehaciente que permita acceder al convencimiento de que ha procedido conforme a derecho, sino que por el contrario, las irregularidades destacadas pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la realidad de los hechos.

Por lo expuesto, ante la ausencia de soporte probatorio suficiente como para rebatir la postura fiscal, tanto en sede administrativa como ante este Tribunal, y en atención a las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la sanción aplicada.

En cuanto al quantum de la sanción aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarlas en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

X.- Que, en atención a las consideraciones vertidas precedentemente, corresponde confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese la sentencia al Dr. Pablo Daniel González al CUIT 23-32960725-9 en representación del Fisco Nacional (CUIT 33-69345023-9) mientras que la actora deberá ser notificada mediante cédula en soporte papel al domicilio de la calle Jean Jaurés 747 PB (CABA). Fecho, procédase a la impresión e incorporación de la presente al expediente papel y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.05.27 18:05:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.05.30 13:51:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.05.30 16:29:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.30 16:29:26 -03:00