Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-63645988-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 12 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EXPTE. N° 47.867-I; TAMBO EL DESCANSO S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° **47.867-I**, caratulada "**TAMBO EL DESCANSO S.R.L. s/ recurso de apelación**";

Y CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 137/211 la actora interpone recurso de apelación contra las resoluciones N° 19/2017, N° 20/2017 y N° 21/2017 (DV RRCU) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva- todas de fecha 22 de Febrero de 2017, suscriptas por el Jefe (Int.) de la Sección Determinaciones de Oficio a cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto.

Mediante la Resolución N° 19/2017 se determina la obligación fiscal de la recurrente en el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 07/2011 a 06/2014, por la suma de $980.547,80.-, con más sus intereses resarcitorios por la suma de $1.376.992,51.- y se le aplica una multa por la suma de $2.941.643,40.- equivalente a tres (03) veces el gravamen presuntamente defraudado en los términos de los arts. 46 y 47 inc. a) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Por medio de la Resolución N° 20/2017 se determina la obligación fiscal de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2012 a 2014, por la suma de $798.831,29.-, con más sus intereses resarcitorios por la suma de $945.011,34.-, y se le aplica una multa por la suma de $2.396.493,87.- equivalente a tres (03) veces el gravamen presuntamente defraudado en los términos de los arts. 46 y 47 inc. a) de la Ley de rito.

Por último, a través de la Resolución N° 21/2017 se determina la obligación fiscal de la recurrente en el Impuesto sobre los Bienes Personales de los períodos fiscales 2012 a 2014, por la suma de $18.573,21.-, con más sus intereses resarcitorios por la suma de $15.802,46.-, y se le aplica una multa por la suma de $55.719,63.- equivalente a tres (03) veces el gravamen presuntamente defraudado en los términos de los arts. 46 y 47 inc. a) de la Ley ritual.

En primer lugar, plantea la nulidad de las resoluciones apeladas, esbozando los siguientes argumentos: a) Su adhesión a los beneficios establecidos en el Título I del Libro II de la Ley N° 27.260; b) el modo ilegítimo y contrario a las normas vigentes en que se produjera la notificación de las vistas en el marco del procedimiento administrativo; c) el estado de la causa judicial "Contribuyente San Isidro, Silvana Elizabeth y otros infracción Ley 24.769" -Expte. N° 22.150/2015-, que se encontraría pendiente de resolución definitiva el tratamiento del planteo de nulidad del allanamiento realizado el día 21/05/2015; y d) la falta de motivación real de los actos aquí recurridos, los que fueran dictados -a su entender- mediante la utilización de presunciones y estimaciones ficticias.

La recurrente desde el inicio de los presentes actuados, informa su acogimiento a los beneficios del Título I del Libro II de la Ley N° 27.260, acompaña a fs. 136 el F2009 Versión 100. (*vide* fs. 146/157).

Por su parte, y en aras de fundar sus embates respecto de los ajustes efectuados por el Fisco Nacional, reitera ciertas consideraciones referidas al origen de la documentación en poder del Fisco Nacional, en orden al mencionado allanamiento de fecha 21/05/2015.

En tal sentido sostiene que resulta improcedente una determinación de oficio basada en datos que se han elegido arbitrariamente y que, por ende, no exhiben un nexo razonable con la realidad.

Así las cosas, entiende que la irrazonabilidad es palmaria y evidente por cuanto toda la documentación estuvo a disposición de la AFIP desde el mencionado allanamiento al estudio contable y en el domicilio del contribuyente, por el cual, dicho proceder que entiende ilegítimo, genera la violación del debido proceso legal y su defensa en juicio (Art. 18 Constitución Nacional).

En otro orden, cuestiona la conducta dolosa imputada, en los términos de los artículos 46 y 47 inc. a) de la Ley N° 11.683; toda vez que, a su entender, no se habría configurado el ilícito de defraudación fiscal que el ente recaudador pretende.

Alega que el fisco pretende determinar los impuestos sobre la base de una presunción, para luego desplazar la carga probatoria de la defraudación a través de una mala aplicación de las presunciones de dolo contenidas en la ley. Arguye que el Ente recaudador utilizó una primera presunción para ajustar los tributos y una segunda presunción para tener por acreditado un obrar doloso directo.

En ese orden de ideas, arguye que no se ha probado, la configuración de la acción típica en su faz objetiva al no existir prueba alguna del ardid o engaño ya que el Fisco Nacional basó los ajustes en presunciones de ingresos y negación sistemática de los gastos devengados por la actividad. Entiende que tampoco se ha configurado el elemento subjetivo del ilícito imputado.

Por último, cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su postura, acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa y pericial contable. Hace reserva del caso federal y, finalmente, peticiona se dicte sentencia, revocando las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a fs. 242/261 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, ratifica en todas sus partes las resoluciones determinativas de oficio que motivan las presentes actuaciones, desestimando los planteos de nulidad efectuados por la recurrente y solicitando el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone.

Por otra parte, el Fisco Nacional al contestar el traslado de ley (*vide* fs. 244vta./246), sostiene que no debe tenerse

a la actora por alcanzada por los beneficios establecidos en el artículo 46 inciso d) del Título I del Libro II de la Ley N° 27.260, toda vez que de la constancia acompañada como prueba documental DDJJ por internet acuse de recibo de "DJ Formulario 2009 v100 sinceramiento fiscal, impuesto 409-Ley N°27.260 Declaración de bienes, Periodo fiscal 2016, Nro. de transacción 536634493", de fecha 19/03/2017, surge que declaró tenencia de moneda (depósitos y efectivo) sin especificar la cantidad, con un impuesto especial de $0,00. Asimismo, indica que no se observa el cumplimiento al artículo 30 de la RG-AFIP N° 3920/2016 (F408 desistiendo y allanarse total e incondicionalmente).

Se opone a la prueba ofrecida por la parte actora, acompaña las actuaciones administrativas, plantea el caso federal y pide se confirmen las resoluciones recurridas, con costas a la actora.

III. Que, a fs. 284 este Tribunal resolvió en el primer punto tener presentes los planteos de nulidad efectuados por la parte actora para su resolución junto a la cuestión de fondo y en el segundo punto tener presentes las manifestaciones vertidas por las partes a fs. 146/157, fs. 244vta./246, fs. 267/269, fs. 272/273 y fs. 283/283vta., para ser valoradas en la etapa procesal oportuna.

A fs. 299, luce agregada el acta de audiencia preliminar de prueba prevista en el artículo 173 de la Ley N° 11.683, en la cual, analizada la prueba por las partes, se resolvió: 1- tener por desistida a la actora de la prueba informativa, 2- No hacer lugar a la oposición planteada por el Fisco Nacional en relación a la prueba pericial contable, 3- abrir a prueba por el término de 60 días, y 4- designar a los peritos contadores en la presente causa.

A fs. 314/316vta. se encuentra agregada la pericial contable.

A fs. 374 se clausura el periodo probatorio y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala "B".

A fs. 386/392 obran los alegatos producidos por el Fisco Nacional y a fs. 393/394 se encentran agregados los alegatos de la actora.

A fs. 395 se llamaron los autos a 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).

Sentado ello, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

V.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas, que corren por separado, mediante la OI N° 1360680 de fecha 06/07/2015, se dispuso la fiscalización de la contribuyente TAMBO EL DESCANSO SRL por los impuestos y periodos discutidos en los presentes autos. La recurrente tiene declarada como actividad principal "Producción de Leche Bovina" y "Cultivo de Soja". (*vide* informe final de inspección fs. 7/12 Antecedentes administrativos).

La fiscalización llevada a cabo mediante la mencionada OI tiene su origen en los allanamientos efectuados en el marco de la causa caratulada "San Isidro, Silvina Elizabeth y Otros s/ Inf. Ley 24.769" (Expte. N°22150/15), "*por*

la imputación de retenciones inexistentes”.

La OI citada fue generada a los efectos de que auditen las Declaraciones Juradas del Impuesto a las Ganancias, periodo fiscal 2014, en el IVA en los periodos fiscales 07/2011 a 06/2014 y en el Impuesto sobre los Bienes Personales, por los periodos fiscales 2012 a 2014.

Al respecto, se procedió a agregar al cuerpo del expediente, en relación al procedimiento iniciado a partir de la orden de allanamiento librada por el Juzgado Federal de Río Cuarto para el domicilio de Charles Guerrero s/n de la localidad de Hipolito Buchard (Cba.), fotocopias de la orden de allanamiento, del acta labrada en dicho procedimiento judicial y de acta labrada en la posterior desintervención de la documentación secuestrada.

Asimismo, en relación al procedimiento con orden de allanamiento librado por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N°1 de Capital Federal, realizado en Av. Corrientes N°1250, piso 6 Dpto. G de CABA, se agregó fotocopia de acta labrada y papelería anexa como así también constancias de desintervención en el mismo acto de la documentación secuestrada. (*vide* fs. 2 a 12 Cpo. Ganancias).

Ante la falta de contestación a los requerimientos formulados, la fiscalización procedió a efectuar la auditoria, teniendo en consideración la información aportada por terceros, la obtenida de los sistemas informáticos del Organismo y la secuestrada en los allanamientos.

En lo que hace al IVA se ajustaron los débitos fiscales de los periodos 09 y 11/2011, 10/2012. 10/2013 y 03/2014 por $18.615,60. Para ello se confeccionó planilla con detalle de Ventas, de acuerdo a la documentación secuestrada en los allanamientos e información de terceros (clientes circularizados), la misma en base a los archivos informáticos “IVA VENTAS” secuestrados y reportes extraídos del sistema informático, la que fue totalizada mensualmente en los respectivos periodos fiscales.

Con relación a los créditos fiscales declarados, ante la falta de comprobantes respaldatorios de compras y gastos, se procedió a impugnar la totalidad de los créditos declarados en los meses 07/2011 a 06/2014, por la suma de $1.095.616,51.

Por su parte, del cotejo realizado entre las Retenciones y/o Percepciones declaradas por el contribuyente y las informadas en las Bases de Datos del Organismo, se constataron montos computados en exceso en los periodos 07/2011 a 06/2014 y ante la falta de comprobantes respaldatorios, se impugnaron los importes tomados como pagos a cuenta del Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos, Ley N° 23.966. Por ello, correspondió detraer del impuesto determinado, el saldo a ingresar que surge de la DDJJ originales de los periodos 12/2011 y 08/2013 por $10.778,25.

Por ello, en virtud de los hechos narrados se proyectaron las DDJJ rectificativas de los periodos fiscales de 07/2011 a 06/2014.

En igual sentido, con relación al Impuesto a las Ganancias, se confeccionaron papeles de trabajo denominados “Declaración Jurada (Rectificativa) del Impuesto”, periodos fiscales 2012, 2013 y 2014. Para determinar el monto de Ventas se tomó la sumatoria de las columnas “Gravado21” y “Gravado 10,5”, del papel de trabajo de IVA antes mencionado. Para determinar el costo de ventas (presunto), se utilizó el indicador “Resultado Bruto / Ventas# Gan (PF/SOC), que se calculó efectuando un promedio de los índices que corresponden a los dos (02) años calendarios que abarca cada periodo fiscal (cierre al 30 de junio), y que fueron informados para la actividad “Producción de Leche Bovina”.

Aclara que dicha actividad representa un porcentaje superior al 90% de las ventas de cada periodo fiscalizado, en relación a la actividad de “Venta de Ganado Bovino”, como puede verse en el papel de trabajo denominado “Registro IVA Ventas – Periodos 07/2011 a 06/2014 Prorrateo – Determinación de la Actividad Principal”.

Se advierte que el costo de ventas presunto fue aplicado ante la ausencia de respaldo documental de las compras y gastos por parte de la contribuyente y en el entendimiento de lo que esencialmente grava este impuesto.

Asimismo, para determinar el resultado neto del ejercicio contable, además se consideraron los sueldos y cargas sociales abonadas. Para determinar el resultado final del ejercicio impositivo, no se tuvieron en cuenta los ajustes negativos al resultado contable originalmente declarados. En relación al saldo de impuesto a pagar, se computaron como deducción del impuesto determinado, las retenciones sufridas del Impuesto a las Ganancias, considerando la sumatoria anual de la columna “Retenc Gan” que figura en los papeles de trabajo.

En ese orden de ideas, para determinar el Patrimonio Neto de la empresa, se consideró como punto de partida el Patrimonio Neto declarado a la fecha de cierre del periodo fiscal 2011 y se lo fue incrementando en los periodos fiscales posteriores, en función de los resultados obtenidos. Con respecto al Activo y con el propósito de equilibrar el balance, se agregó dentro del rubro “Otros bienes” un importe similar al resultado obtenido, que se fue acumulando en cada periodo fiscalizado.

Por su parte, en relación al Impuesto sobre los Bienes Personales, se confeccionaron papeles de trabajo denominados “Declaración Jurada (Rectificativa)”, periodos fiscales 2012, 2013 y 2014, donde se expone el patrimonio de la empresa determinado para cada periodo fiscal.

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 en relación a los actos apelados. En primer lugar, corresponde tratar los diversos planteos de nulidad esgrimidos por la recurrente.

Con respecto al agravio nulificante esgrimido por la recurrente, que se funda en la adhesión a los beneficios establecidos en el Título I del Libro II de la Ley N° 27.260, en particular en los alcances del artículo 46 inciso d), cabe indicar que no puede prosperar, toda vez que este Tribunal no encontró elemento alguno en el sentido de que la recurrente haya dado cumplimiento a los requisitos establecidos en la norma mencionada, sin dejar de tener en cuenta que en el F. 2009 Versión 100 obrante a fs. 136, declaró tenencia de moneda (depósitos y efectivo) sin especificar la cantidad, con un impuesto especial de $0,00, ni presenta carga de bienes en el país o el exterior.

Además es dable afirmar que le asiste razón al Fisco Nacional, quien sostiene que luego de analizar diversas cuestiones sobre los ajustes técnicos y no técnicos receptados en el artículo 46 incisos c) y d) de la Ley N° 27.260, la recurrente no ha dado cumplimiento con lo dispuesto en el artículo 30 de la RG- AFIP N°3920/2016 en el sentido de, “*allanarse total e incondicionalmente a la pretensión fiscal, desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo, en su caso, el pago de las costas y gastos causídicos*”, tampoco ha presentado el formulario F408 de allanamiento. (Ver fs. 272/273).

Por lo expuesto precedentemente, corresponde rechazar el primer agravio de nulidad esgrimido por la apelante.

En segundo lugar, la actora plantea nulidad absoluta e insanable del procedimiento administrativo por entender que la notificación de las vistas fue llevada a cabo de un modo ilegitimo y contrario a las normas vigentes, lo que impidió que fuera fehaciente, violentando así la garantía constitucional de defensa en juicio y las reglas del debido proceso adjetivo.

Al respecto, cabe destacar que, las vistas se encuentran debidamente notificadas conforme de la normativa vigente. Es así, conforme surge de los antecedentes administrativos, la vista del Impuesto a las Ganancias de fecha 04/07/2016 fue notificada el 16/08/2016 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante Cedula de Notificación N° 190/16, donde consta que, al no encontrar persona alguna, el oficial notificador procedió a fijar en la puerta del domicilio copia de la misma y de la documentación acompañada en 11 fojas, en atención a lo dispuesto en los artículos 140 y 141 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y/o artículo 100 inciso e) de la Ley N° 11.683 (*vide* fs. 12/12vta. Cpo. Impuesto a las Ganancias).

Asimismo, la vista del Impuesto sobre Bienes Personales de fecha 04/07/2016 fue notificada el 16/08/2016 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante Cedula de Notificación N° 191/16, donde consta que, al no encontrar persona alguna, el oficial notificador procedió a fijar en la puerta del domicilio copia de la misma y de la documentación acompañada en 10 fojas, en atención a lo dispuesto en los artículos 140 y 141 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y/o artículo 100 inciso e) de la Ley N° 11.683 (*vide* fs. 11/11vta. Cpo. Impuesto sobre Bienes personales).

En igual sentido, la vista de IVA de fecha 04/07/2016 fue notificada el 16/08/2016 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante Cedula de Notificación N° 189/16, donde consta que, al no encontrar persona alguna, el oficial notificador procedió a fijar en la puerta del domicilio copia de la misma y de la documentación acompañada en 08 fojas, en atención a lo dispuesto en los artículos 140 y 141 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y/o artículo 100 inciso e) de la Ley N° 11.683 (*vide* fs. 12/12vta. Cpo. IVA de los A/A).

Cabe señalar que para la procedencia de la nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que originen el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puedan dar lugar a la indefensión, razón por la cual, las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer al impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma.

En ese sentido, no se encontró afectado el derecho de defensa de la actora toda vez que conforme surge de fs. 13/39 del Cpo. “Proceso Determinación de Oficio IVA”, con fecha 08/09/2016, contestó oportunamente y en forma unificada las vistas conferidas por el Organismo Fiscal. De esta manera, la parte debe ofrecer elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si pretende que la anulación de lo actuado pueda tener lugar, situación que no se evidencia conforme las constancias de autos. (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica – AMET c/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/daños y perjuicios”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirre, 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).

Así las cosas, dichas cedulas de notificación no adolecen de vicio alguno que afecten su validez. Por ello, no corresponde acoger a este segundo agravio de nulidad articulado por la recurrente.

En tercer lugar, con respecto al agravio relativo al planteo de nulidad insanable del procedimiento de obtención de la documentación que dio origen a las determinaciones bajo análisis (*vide* orden de allanamiento fs. 2/2vta. Ant. Adm.), toda vez que la actora indica haber peticionado en sede judicial la nulidad del allanamiento ordenado en el marco de la causa “San Isidro, Silvana Elizabeth y otros s/ infracción Ley 24.769” -Expte. N° 22.150/2015, la cual se encuentra pendiente de resolución de la causa judicial.

Es atinado recordar que, mientras el Juez Penal no declare la ilegalidad del procedimiento bajo su jurisdicción y

ello esté firme, ninguna relevancia puede tener en el proceso tributario la excepción de nulidad planteada respecto de la validez de la prueba recabada a raíz de los mencionados allanamientos.

Ello es así por cuanto rige el principio de legalidad (conf. el artículo 71 del Código Penal de la Nación) y oficialidad, del ejercicio de la acción penal pública cuya promoción corresponde en forma exclusiva al Ministerio Público Fiscal (conf. el Artículo 5 del Código Procesal Penal de la Nación). En tal sentido, el único que puede declarar la nulidad del procedimiento (allanamiento) dictado por el Juez Penal, es la Cámara Penal Federal, en su función de Tribunal de Alzada.

Es dable destacar que, de las presentes actuaciones, surge que la recurrente al momento de plantear la nulidad ajo análisis, ofreció como prueba informativa "librar oficio a la Cámara Federal de Río Cuarto", a fin de que informe el estado procesal del "Incidente de Nulidad" (*vide* fs. 207), siendo éste el único medio de prueba aportado para respaldar el planteo esgrimido. A fs. 299 luce agregada el acta de audiencia preliminar prevista en el artículo 173 de la Ley N°11.683, donde consta que *"Analizada la prueba la parte actora desiste de la prueba informativa ofrecida"*, por lo tanto, queda sin sustento a su planteo de nulidad.

Así las cosas, en cuanto a los cuestionamientos de la actora referentes a *"vicios en que se ha incurrido y prueba ilícitamente obtenida"*, se destaca que el proceder y desempeño de los funcionarios del Organismo, se ajustaron a las disposiciones contenidas en el Código Procesal Penal de la Nación, lo que a todas luces le otorga plena validez a los referidos procedimientos, aquí cuestionados.

Por ello, no existe afectación alguna al debido proceso, ni se ha vulnerado su derecho de defensa, no se vislumbra que se haya violado en el procedimiento ninguna garantía constitucional, por lo que la teoría del "fruto del árbol venenoso" traída a colación no resulta aplicable al presente caso.

En cuarto lugar, cabe tratar el agravio relativo al planteo de nulidad por falta de motivación real, la utilización arbitraria de las presunciones y calificación infraccional. Al respecto, cabe advertir que las resoluciones en crisis, reúnen todos los requisitos esenciales enumerados en el artículo 7 de la Ley N° 19.549 de Procedimiento Administrativo, toda vez que, han sido emitidas dentro de los lineamientos de la normativa vigente, carriles dentro de los cuales se expresó en forma concreta, las razones que indujeron a emitirlas y dictadas por la autoridad competente.

En atención a ello, podemos aseverar que las resoluciones apeladas son válidas, eficaces, ajustadas a derecho, emitidas por autoridad competente, reuniendo todos los requisitos intrínsecos y extrínsecos, exigidos por la normativa aplicable, que hacen a su viabilidad y aplicación y no poseen ningún defecto que haga a su anulabilidad o nulidad. Se ajustan en un todo a la Ley Procedimental Tributaria y a la normativa impositiva.

Asimismo, no procede el planteo de arbitrariedad en la utilización de las presunciones, toda vez que, en el presente caso, los ajustes que realizó la inspección fueron sobre base cierta y acabadamente probada. Es apropiado recordar que, para considerar un costo de ventas, se tuvo en cuenta, información cierta, cabal y concreta que recabó el Organismo fiscal, sobre las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes que poseen la misma actividad desarrollada y en el mismo marco geográfico en que se desempeña la recurrente, calculando sobre ello, un promedio del Resultado Bruto. Al respecto es dable destacar la omisión de la recurrente no probando ni aportando elemento alguno en esta instancia ni en la anterior, para determinar que es otro coeficiente pretendido.

Por su parte la apelante no ha demostrado el perjuicio concreto a su derecho de defensa que le habrían inferido los vicios que invoca. Por lo tanto, las resoluciones bajo análisis se encuentran perfectamente motivadas, causadas y

se ha respetado acabadamente el derecho de defensa de la actora.

Cabe señalar que para la procedencia de la nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que originen el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puedan dar lugar a la indefensión, razón por la cual, las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer al impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma. Ello así, quien la invoca debe ofrecer elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si pretende 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 otros s/daños y perjuicios*", CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; "*Aguirre, 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).

Con relación a lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Al respecto, es preciso indicar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, la determinación de oficio, como especie de acto administrativo, goza de presunción de legitimidad, es decir, que se presume que ha sido emitida conforme al ordenamiento jurídico y la misma subsiste en tanto no se declare la eventual invalidez por el órgano competente, correspondiendo al contribuyente la carga de probarla, circunstancia que no se produjo en autos.

Así las cosas, se trata de una cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a los recurrentes, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo. En el caso la parte actora no ofreció pruebas conducentes para rebatir la postura fiscal.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto "*Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó 'como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal' (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con él a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia*" (B- 485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas.

VII.- Que, en las presentes actuaciones se discuten los ajustes relativos a: 1-Impuesto al Valor Agregado, periodos fiscales 07/2011 a 06/2014, 2- Impuesto a las Ganancias, periodos fiscales 2012 a 2014 y 3- Impuesto Sobre los Bienes Personales, periodos fiscales 2012 a 2014.

En primer término, corresponde analizar el ajuste en el Impuesto al Valor Agregado, periodos fiscales 07/2011 a 06/2014, recordando que la AFIP procedió a impugnar en su totalidad el crédito fiscal como así también ajustar los débitos fiscales y las retenciones y/o percepciones y pagos a cuenta, declarados por la apelante en los periodos fiscales mencionados ante la falta de comprobantes respaldatorios de compras y gastos que dieran lugar a su

cómputo.

Ello así, ante la ausencia de documentación respaldatoria el Fisco Nacional procedió a impugnar la totalidad de los créditos fiscales computados.

Es dable destacar que la actora ha manifestado que los comprobantes estuvieron siempre a disposición de la fiscalización, situación que dista de la realidad.

En ese orden de ideas, en referencia a la prueba pericial contable producida ante este Tribunal (*vide* fs. 314/316vta.), es importante señalar que, en lo que respecta a los créditos fiscales, ambos peritos coinciden en que se visualizaron los comprobantes de compras y su correspondiente registración en el Libro IVA compras N° 1. Además, del mencionado libro se extrajeron los importes mensuales que dieron lugar a los créditos fiscales de los períodos en cuestión.

Pese a que la recurrente no presentó en la instancia anterior los comprobantes que respaldaran sus compras y gastos para su posterior consideración, lo cierto es que el Fisco Nacional no indicó que dichas facturas provengan de proveedores apócrifos ni que el CAI sea inválido, o acreditó otro cuestionamiento más allá de la no presentación de la documentación respaldatoria.

Por lo tanto, en base a lo expuesto, se debe revocar parcialmente la resolución apelada en cuanto al IVA y, admitir los créditos fiscales que se desprenden del Anexo I de la pericial contable presentada, correspondiendo confirmarla respecto de los ajustes relativos a los débitos fiscales y retenciones y/o percepciones y pagos a cuentas frente a la falta de prueba en contrario.

Por último y sin perjuicio de la forma en que se resuelve, cabe dejar sentado que las costas deben imponerse a la parte actora dado que la prueba pericial contable que valida los créditos fiscales fue presentada en esta instancia, lo que impidió al Fisco Nacional verificar la auténtica existencia de las operaciones.

VIII.- Que, seguidamente resta resolver los ajustes efectuados en Impuesto a las Ganancias y el Impuesto Sobre los Bienes Personales. Cabe indicar que el Fisco Nacional procedió a sumar las ventas netas al 21% y al 10,05% por los periodos fiscales 2012, 2013 y 2014, y se compararon con las ventas declaradas, resultado diferencias a ajustar. Asimismo, en referencia al Impuesto a los bienes personales se determinaron diferencias entre el patrimonio declarado para los referidos periodos fiscales y el patrimonio determinado por el fisco al cierre de los periodos antes mencionados, considerando las ganancias de cada ejercicio determinado.

En tal sentido, respecto a los agravios referidos a la supuesta utilización de presunciones del artículo 18 de la Ley 11683 como argumento esgrimido por la apelante deberán ser rechazados de plano, toda vez que, el Fisco Nacional sólo procedió a impugnar créditos, compras y gastos improcedentes, a computar activos omitidos y a impugnar los pasivos computados, ante la carencia de la documentación que los respalde y habilite el derecho a su deducción, por ende las determinaciones de los Impuestos bajo análisis, constituyen ajustes que se han realizado sobre base cierta y directa.

Es preciso advertir que, conforme surge de los antecedentes administrativos, de la documental secuestrada en los allanamientos, no obran los comprobantes respaldatorios de compras, gastos y deducciones computadas por la recurrente en las declaraciones juradas originales (*vide* fs. 2/6 Cpo. Impuesto a las Ganancias), lo que derivó en el respectivo requerimiento del fisco, pese a que la recurrente manifestase que “toda la documentación estaba en el domicilio del estudio contable”.

En ese orden de ideas, es preciso recordar que la auditoria se efectuó, teniendo en cuenta los referidos elementos, considerando básicamente la información aportada por terceros y obtenida de los sistemas informáticos de la AFIP, ante la ausencia absoluta de documentación exhibida por parte de la verificada y la falta de colaboración al respecto. (vide fs. 9 del informe final de inspección).

En tal sentido, en oportunidad de sentenciar en la causa "Emerson Argentina S.A.I.C.", la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que "...las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad- art. 12 de la ley 19549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios..." (sent. de fecha 30/9/74).

Cabe destacar que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 164 de la ley 11683 tiene "amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes", es jurisprudencia pacifica que en materia de prueba ello no implica "llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal" -CNACAF, Sala 2°, "Tamileyfú SRL", sent. del 27/6/72-, debiendo las partes instar el procedimiento en la etapa probatoria, a fin de que el juzgador obtenga el grado más elevado de certeza luego del análisis de la prueba producida.

En la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y por 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). Por ende, 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.

Así las cosas, cabe tener en cuenta que la actora en sede administrativa al formular descargo, como así también al contestar la vista, manifestó que el personal de la AFIP tuvo a disposición toda la documentación –situación que difiere con las constancias de autos como se explicara en los párrafos precedentes-, y expresó su disconformidad e impugnó los ajustes determinados respecto del procedimiento empleado, más no aportó prueba idónea respecto de la realidad que intenta probar y en instancia de este Tribunal, fue la apelante la que voluntariamente desistió de la prueba informativa (*vide* fs. 299).

Corresponde dejar sentado que conforme la pericial contable, aunque se admitieron los créditos fiscales en IVA que surgieron de los comprobantes y su registración (vide fs. 316/316vta), no se puede aceptar que el computo de los gastos en el Impuesto a las Ganancias, en razón de no haber sido relevados por los peritos. No obstante, cabe recordar que el Fisco Nacional admitió un costo presunto.

Por lo tanto, corresponde concluir que los agravios de la recurrente, al no ser sustentados por actividad probatoria conducente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el

Fisco Nacional relativos a los ajustes efectuados en los actos apelados, razón por la cual, sólo cabe disponer su confirmación. Ello así, corresponde confirmar las determinaciones de oficio apeladas, con costas.

IX.- Que, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios respecto de la parte que se confirma, sólo cabe su confirmación en este acto. 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).

X.- Que con relación a las multas por defraudación aplicadas en las resoluciones aquí en trato, en la proporción en que se confirman conforme lo indicado anteriormente, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la ley de rito, 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. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

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. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación."* (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que *"el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa"* (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

No puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Es preciso advertir que de las graves contradicciones entre la documentación y elementos colectados por el Fisco

Nacional con las ventas que surgen de las declaraciones juradas, así como también, la falta o carencia de la documentación respaldatoria de las compras y gastos computados. Asimismo, la grave inconsistencia en el patrimonio declarado por la actora al cierre de los mencionados periodos fiscales. Al verificarse dichos extremos, resulta correcta la aplicación del inciso a) del artículo 47 de la ley de rito.

Por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "*Italiano, Antonio Alberto*" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "*Mazza, Generoso*" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala "B" in re "*Triunfadores S.A.*" del 18/11/2008; y "*Tamalet, Jorge Omar*" del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con las constancias de los registros.

En virtud de lo expuesto y de acuerdo con las circunstancias analizadas en las presentes actuaciones han concordado elementos suficientes para tener por configuradas las sanciones impuestas y no existiendo elementos que justifiquen lo contrario, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de autos en las Resoluciones Nº 19/2017-en la parte que se confirma-, N° 20/2017 y N° 21/2017 (DV RRCU).

En lo que hace al quantum de las sanciones aplicadas, 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 los actos atacados 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 reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce, aspecto éste en que se imponen por su orden.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Confirmar las resoluciones apeladas N° 20/2017 (DV RRCU) y N° 21/2017 (DV RRCU) en cuanto a impuestos, accesorios y multas aplicadas, estas últimas con la reducción al mínimo legal. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reducen las sanciones aplicadas, aspecto éste en que se imponen por su orden.

2) Confirmar parcialmente la resolución N° 19/2017 (DV RRCU) con más intereses resarcitorios y multa. Esta última con la reducción al mínimo legal. Con costas a la parte actora, salvo en la parte en que se reduce la sanción, en la que se imponen por su orden.

3) Ordenar al Fisco Nacional que, en el término de treinta (30) días, practique reliquidación en atención a la forma en que se resuelve en el punto que antecede. A cuyo efecto, poner a disposición de la representación fiscal os antecedentes administrativos en la Mesa de Entradas de este Tribunal, dejándose constancia que el plazo ordenado involucra el retiro y devolución de las actuaciones administrativas.

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.06.11 18:07:45 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: 2025.06.12 09:41:26 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: 2025.06.12 10:40:35 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 - GDE
Date: 2025.06.12 10:41:20 -03:00