CAF 3518/2023/CA1; CIA HUG MAR SA (TF 30413-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2023.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia de fs. 470/485 el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante, "TFN"– resolvió lo siguiente: 1°) Confirmar parcialmente la resolución 258/07; 2°) Confirmar la resolución 259/07; 3°) Confirmar la resolución N° 188/11 en la parte de impuesto que se confirma en la resolución N° 258/07; 4°) Revocar la resolución N° 189/11; 5°) Revocar la resolución N° 190/07; 6°) Imponer las costas con relación a los respectivos vencimientos y 7°) Ordenar al fisco nacional a que reliquidara la deuda resultante.

En el primer considerando de su sentencia, el *a quo* describió detalladamente las materias sobre las cuales versó cada una de las resoluciones descriptas.

Luego de hacer referencia a las argumentaciones presentadas por las partes contendientes en sus escritos, expresó que en autos se analizaron seis ajustes fiscales relativos al impuesto a las ganancias, período fiscal 2002 –en lo sucesivo, "IG-2002"–.

Expuso que el primero de los ajustes correspondió a la cuenta "Deudores por Ventas-Mercado Externo al 31/12/02", subconcepto "Deudores por venta exportación (y créditos en dólares) al 31/12/02", a cuyo respecto la fiscalización observó que cuatro facturas de exportación habían sido acreditadas en el ejercicio 2003, no incluyendo los saldos de los deudores en el ejercicio 2002. Tal omisión habría dado lugar a un incremento patrimonial no justificado (cfr. art. 18 inc. f., ley 11.683).

Frente a ello –destacó–, la encartada sostuvo que se trató de un simple error en el cómputo del cobro percibido, sin que configurara un supuesto de incremento no justificado.

Posteriormente a explicar la modalidad de determinación de oficio sobre base presunta, concluyó que la irregularidad en cuestión no correspondía técnicamente a la figura empleada por el

organismo fiscal, sino a un error de imputación de ciertas facturas de exportación.

Manifestó que el aumento en el patrimonio de la firma durante el ejercicio fiscal 2002 –generado por la inclusión de los cobros en el ejercicio 2003–, no se encuentra injustificado, tal como el propio organismo lo reconoció en el "Informe Complementario Actuaciones No Conformadas", al señalar que "Dados los controles aduaneros, legales y sanitarios que rigen para las exportaciones de pescado, se considera improbable que la verificada pueda efectuar exportaciones fuera de ese circuito legal, en consecuencia el incremento patrimonial no justificado, determinado por la diferencia de deudores por ventas no registrados, se afecta el 100% al mercado interno...". Ello –aseveró el *a quo*– torna carente de lógica al tratamiento otorgado por la fiscalización, toda vez que reconoció que los importes omitidos provinieron de los saldos de los deudores por ventas, lo cual conllevó a que revocara el ajuste en trato.

Mencionó que el segundo ajuste correspondió con la detección, dentro del rubro "deudores por ventas", de un mutuo celebrado con Pesca Ángela SA por valor de $ 300.000 –a precio de cotización de 1 dólar por 1 peso–, impago al cierre del ejercicio: 31/12/02.

Destacó que para la fiscalización debía computarse como ganancia neta del ejercicio la revaluación del crédito por el "coeficiente de estabilización de referencia" –CER, decreto 214/02–, dado que en ese ejercicio había operado una alteración en el valor de cotización de la divisa extranjera. El resultando arrojó una diferencia de $ 121.590.

Este ajuste fue confirmado por el TFN.

El tercero de los ajustes fue por el registro de una "provisión con cargo a cuenta de resultado negativo", por la multa que pudiera imponer la Aduana, a causa del pre-ajuste que determinara de acuerdo con el artículo 748 del Código Aduanero, vinculado con dos permisos de embarque.

Sostuvo que la administración impugnó la suma deducida, dado que no era una reserva o provisión admitida por la ley del impuesto. Ello valió la confirmación del ajuste por parte del *a quo*.

El cuarto ajuste consistió en la aplicación del entonces artículo 73 de la ley 20.628 (t.o. 1997), al detectar la fiscalización la disposición de fondos en favor de una directora de la sociedad comercial.

Calculados los “intereses presuntos”, el TFN ratificó la tesis fiscal.

El quinto ajuste se sustentó en el registro de un débito en la cuenta “Ajuste Positivo de Tipo de Cambio” por $ 1.000.000, vinculado con un contrato de mutuo celebrado el 14/3/00.

Reseñó que el préstamo lo habría sido por u$s 400.000, con un interés del 16% mensual, pagadero en cuatro cuotas; el capital sería devuelto el 24/2/02.

Explicó que del análisis efectuado a los dos presuntos mutuantes –personas humanas–, se extrajo que no tenían capacidad económica para efectuar la operación; incluso no pudieron ser localizados.

Por otro lado, destacó que la fiscalización también advirtió irregularidades en el “pago de las cuotas”.

En orden a ello, afirmó que la defensa presentada por la recurrente era dogmática, inhábil para conmover las conclusiones a las que había arribado el juez administrativo. Por ello confirmó el ajuste en cuestión.

Señaló que la firma actora introdujo un planteo subsidiario, sosteniendo que, en caso de confirmarse la resolución 258/07, correspondería aplicar el instituto de las “correcciones simétricas” previsto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de la ley 11.683, respecto de los cargos revertidos en los ejercicios 2003 y 2004.

Expuso que dicho planteo lo había realizado al contestar la vista, siendo rechazado por el fisco, con sustento en que la interesada debería impulsar una acción de repetición del monto que considerara ingresado en exceso.

Indicó que la actora ofreció prueba pericial contable, tanto en sede administrativa como en la de ese tribunal –precisando que son prácticamente idénticas–, advirtiendo que en el punto 2° del informe

pericial se les requirió a los expertos que informaran si algunos de los ajustes practicados habían sido revertidos en un ejercicio posterior y, en su caso, que indicaran cuál.

Dio cuenta de las explicaciones efectuadas por los peritos –incluyendo a la provisión por la eventual multa aduanera, por valor de $ 186.369,67 y al mutuo celebrado con Pesca Ángela SA por $ 300.000–, negando que las observaciones realizadas por el perito del fisco nacional pudieran prosperar.

Destacó que el perito ofrecido por el organismo, y la propia representación fiscal, efectuaron manifestaciones contrapuestas a las conclusiones del propio informe final de inspección, en el cual claramente se había indicado que las impugnaciones formuladas por el ente recaudador –relacionadas con el ajuste aduanero y la revaluación del crédito pactado en dólares–, fueron revertidas por la recurrente en los períodos 2003 y 2004.

Transcribió el segmento del informe de los inspectores, en los que habían señalado: "...Se deja constancia que la inspeccionada cobró el crédito en dólares en el transcurso del ejercicio 2003, registrando una diferencia de cotización positiva en cada una de las cancelaciones parciales efectuadas de febrero a diciembre de 2003 (se adjunta copia del Libro Diario, donde se encuentran los asientos contables que registran dicha cancelación...)…", extremo que –precisó– fue ratificado por el juez administrativo en la resolución 258/07 DV RRMP.

Expresó que idénticas consideraciones correspondía realizar con respecto al ajuste de aduana, a cuyo respecto los inspectores dejaron constancia de lo siguiente: "…que en Acta F.8400 016 N° 0156560 de fecha 30/09/2005 la inspeccionada aporta copia del balance del período fiscal 2004, donde en el Estado de Resultados (y nota 2.4.1 del Estado Contable), se verifica que recupera el valor FOB, por un valor de $ 186.369,67 (f. 311 y 136 Cuerpo Principal Ganancias). Nuevamente la inspeccionada, revierte un concepto por el que debió haber ingresado impuesto a las ganancias en el ejercicio 2002...". A ello agregó que el juez administrativo expuso que: "…refuerza el criterio impugnatorio la propia


#37494116#369370955#20230517144920124

actitud de la verificada quien, con posterioridad al inicio de la presente fiscalización, revierte dicha deducción en el ejercicio 2004".

Señaló que, al no haber impugnado el organismo los cálculos efectuados por la perito de la parte actora en el Punto 3 de la pericia, correspondía hacer lugar al planteo de la recurrente y aplicar la "corrección asimétrica" prevista en el penúltimo párrafo del artículo 81, respecto de los ajustes revertidos en los períodos 2003 y 2004.

En otro orden de cosas, por las consideraciones expuestas en el Considerando XXIII de su pronunciamiento, el *a quo* confirmó la multa impuesta en el IG-2002 (resolución 188/11 DV RRMP), por la parte del impuesto que confirmó.

Con relación al "ajuste por inflación" en el IG-2002, a cuyo respecto –explicó– los funcionarios fiscales advirtieron que la firma, al confeccionar la declaración jurada, había ajustado la suma de $ 1.768.843,73, incluyendo $ 1.326.828,98 en aquél concepto, explicó que la actora había promovido una acción de amparo ante el Juzgado Federal N° 2 de Mar del Plata, dando inicio a los autos "*Compañía Hug Mar S.A. c/ AFIP-DGI s/inconstitucionalidad*" (Expte. N° 57338).

Señaló que en dicha causa el juez interviniente ordenó al organismo fiscal que se abstuviera de iniciar –o suspender en forma inmediata–, las acciones derivadas del ajuste por inflación en el IG-2002, aunque luego –el 24/8/10– quedó firme la resolución judicial que declaró la caducidad de instancia, dejando sin efecto la medida cautelar decretada.

Luego de invocar jurisprudencia y doctrina sobre el asunto, revocó el ajuste.

Expuso que el impuesto determinado sin aplicar el mentado ajuste se tornaba confiscatorio, ponderando la prueba pericial contable producida en autos. Al respecto, declaró que se encontraba acreditado que sin el ajuste el impuesto ascendía a $ 602.523,17, en tanto si se lo aplicaba arrojaba un impuesto de $ 138.133,02.

Desde otro prisma, en lo relativo al ajuste practicado en el "impuesto a las ganancias-salidas no documentadas" –en lo sucesivo,

"IG-SND"–, expresó que tuvo lugar a raíz de la no localización de los beneficiarios de las salidas de dinero, con destino a la cancelación del mutuo –impugnado–, del cual la firma sería parte deudora.

Luego de reseñar los artículos 37 y 38 de la ley 20.628 (t.o. en 1997), sumado al aporte de calificada doctrina, sostuvo que los agravios de la recurrente contra el ajuste no podían prosperar, dado que, si bien argumentó que había sido cancelado con cheques, respecto de un 59% de los egresos no se conoció al beneficiario, ni se acreditó el flujo de fondos.

Luego, con relación a la "multa aplicada en concepto de IG-SND", negó que se encontrara configurado uno de los elementos del tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, toda vez que las boletas de depósitos contemplados para el ingreso del gravamen no podrían ser consideradas declaraciones juradas.

Expuso conceptos teóricos relativo a la declaración jurada, y razonó que: "…más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 –aplicable a los períodos discutidos en autos–, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta…una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio– es distinta…". Negó que la previsión contenida en el artículo 15 de la ley de rito fiscal obstara a tal conclusión.

Por tales razones, revocó la multa en cuestión.

II. Que la demandada se alza contra dicha sentencia, interponiendo el recurso de apelación a fs. 495 –concedido a fs. 496– y expresando sus agravios a fs. 528/540 vta., los que fueron contestados por la actora a fs. 545/546.

En su memorial, la demandada describe los antecedentes de la *litis* y acusa que la sentencia apelada, en lo que es materia de agravios, adolece de arbitrariedad y es contraria a sus intereses.

Desarrolla cinco órdenes de agravios.

El primer agravio se vincula con el ajuste en concepto de “incremento patrimonial no justificado”.

Afirma que el TFN consideró no procedente el ajuste en tal concepto, a lo cual debería entenderse que la contabilidad es una partida doble, de modo que si para las facturas emitidas en 2002 no se registró el crédito con el cliente, significaría que ellas fueron cobradas y que la firma imputó un ingreso de caja que no provino del cliente de las facturas involucradas.

Sostiene que el tribunal hizo suyas las palabras de la actora, sin analizar las pruebas que respaldarían sus dichos.

En el segundo orden de agravios, referido a la “multa en concepto de IG-SND”, declara que existe abundante jurisprudencia que reafirman el criterio fiscal. Cita fallos sobre la materia.

Señala que a partir de la naturaleza tributaria de las salidas no documentadas, se desprende que el organismo cuenta con la facultad de aplicar sanciones en los términos de los artículos 45 y 46 de la ley 11.683.

Invoca los precedentes del Alto Tribunal recaídos en los autos “*D´ Ingianti, Rosario Vicente*” –del 12/10/10–, “*Radio Emisora Cultural SA*” –9/11/00– y “*Red Hotelera Iberoamericana SA*” –26/8/03–, y expresa que el TFN, en el caso, se apartó de los lineamientos que surgen de ellos.

Destaca que la ausencia de una declaración jurada es la consecuencia lógica y propia del instituto del IG-SND, que en modo alguno puede ser considerado impedimento a la hora de analizar la materialidad de la infracción en trato.

Pone de resalto que el TFN omitió toda consideración acerca de la conducta desplegada por la actora.

El tercer agravio se relaciona con el “ajuste por inflación” aplicado por la firma al liquidar el IG-2002.

Aludiendo a la prueba pericial contable producida en la causa, niega que la relación “impuesto histórico” e “impuesto ajustado” arroje un resultado confiscatorio en los términos del precedente “*Candy SA*” de la Corte Suprema –3/7/09–, resultando arbitraria la sentencia en crisis.

Insiste en la inexistencia de confiscatoriedad en el caso.

El cuarto agravio se refiere a la revocación de la multa “impuesta mediante la Resolución N° 188/11, en lo que respecta al ajuste por incremento patrimonial no justificado efectuado mediante Resolución N° 258/07…”.

Alude a los ajustes vinculados con los “ingresos gravados debido a la sub valuación de la cuenta Deudores por Ventas”, a los “intereses presuntos de la cuenta particular de la directora…”, a la “revaluación del crédito con Pesca Argentina SA”, a la impugnación del pasivo por el “préstamo con los presuntos mutuantes no localizados” y a la impugnación del gasto deducido en concepto de “provisión”, aseverando que la conducta defraudatoria de la encartada fue debidamente probada.

El quinto agravio se refiere a las costas del proceso, centralmente por la imposición a su cargo respecto a la revocación total de las resoluciones 189/11 y 190/11, y la revocación parcial de la resolución 258/07.

Afirma que, de revocarse el fallo apelado en los aspectos desfavorables al fisco, correspondería la condena en costas a la actora.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos:

258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72680/18, del 2/7/19, entre otros).

IV. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016, del

16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018, del 7/5/19, entre otros).

V. Que previo a comenzar con el examen de los agravios presentados por la parte demandada, teniendo en cuenta la cantidad y variedad de materias involucradas, se torna imperioso describir con precisión los asuntos respecto de los cuales esta Alzada está llamada a resolver.

Es que, a partir de los decisorios a los que arribó el *a quo*, confirmando parcialmente los ajustes fiscales y las sanciones aplicadas por el fisco nacional, sumado al hecho de que únicamente la demandada apeló la sentencia –es decir, quedando firme la parte desfavorable para la actora–, se impone aquí especificar con precisión los asuntos a examinar.

VI. Que teniendo Cía. Hug Mar SA por actividad la "elaboración de pesados de mar, crustáceos y productos marinos NCP", a través de la **resolución 258/07** DV RRMP (fs. 51/94) se efectuó un ajuste parcial en el IG-2002, en orden a las siguientes materias:

(a) La sub valuación de los deudores por ventas al exterior, a cuyo respecto se consideró la existencia de un "incremento patrimonial no justificado" ($ 312.577,52).

(b) La consideración como ganancia gravada a la "diferencia de cambio positiva" generada por el mutuo concertado con la empresa Pesca Ángela SA ($ 121.590).

(c) La "deducción de la provisión" por la multa que podría aplicar la Aduana, en orden al pre-ajuste previsto en el artículo 748 del Código Aduanero ($ 186.369,67).

(d) El cálculo de los "intereses presuntos" por la disposición de fondos en favor de una directora de la sociedad ($ 14.124,82).

(e) La "impugnación del mutuo" celebrado con sujetos sin capacidad económica ($ 1.000.000).

(f) El rechazo a la aplicación de las "correcciones simétricas", solicitada por la encartada.

Hasta aquí, el ajuste total elevó el impuesto a ingresar de $ 108.131,07 –declarado por el contribuyente– a $ 572.131,70, con más los intereses resarcitorios correspondientes.

(g) Luego, a través de la **resolución 259/07** DV RRMP (fs. 95/119) se determinó de oficio el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas –en lo sucesivo, "IG-SND"–, por los presuntos pagos realizados para cancelar el mutuo descripto en el *ítem e)*, efectuados entre mayo y diciembre de 2002, por un total de $ 489.999,99, con más los intereses resarcitorios.

(h) En otro orden, a través de la **resolución 188/11** DV RRMP (fs. 181/204) se aplicó una multa a la firma en orden a los ajustes practicados oportunamente por medio de la resolución 258/07 DV RRMP.

(i) A su vez, por conducto de la **resolución 189/11** DV RRMP (fs. 205/233) se le aplicó otra multa en concepto de IG-SND –mayo a diciembre de 2002–, en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, graduada en 80% del impuesto omitido.

(j) Por último, mediante la **resolución 190/11** DV RRMP (fs. 234/269) se determinó de oficio la materia imponible en el IG-2002, en concepto de "ajuste por inflación", determinando la diferencia de impuesto a ingresar de $ 464.390,14, con más los intereses resarcitorios. También se impuso una multa en los términos del artículo 45, graduada en un 70% del impuesto omitido.

Los asuntos descriptos en los *ítems (a)*, *(i)* y *(j)* fueron revocados por el *a quo*, al tiempo que admitió la aplicación del instituto descripto en el *ítem (f)*; a su vez, la sanción del *ítem (h)* fue confirmada, únicamente en la parte relacionada con los ajustes convalidados. Estas decisiones, al causar agravio al fisco nacional, deben ser aquí examinadas.

Por una cuestión estrictamente metodológica, será alterado el orden del tratamiento de cada una de las materias.

VII. Que comenzando con el ajuste practicado en el IG-2002, concerniente a la sub valuación de la cuenta "Deudores por Ventas", subconcepto "Deudores por venta exportación (y créditos en dólares) al 31/12/02", relativas a cuatro facturas de exportación, a cuyo respecto la administración tributaria activó la presunción legal contenida en el artículo 18 inciso f) de la ley de rito fiscal –**incremento patrimonial no justificado**–, estos juzgadores tienen para sí que es acertado el examen y el resultado al que arribó el *a quo*, fundamentalmente al meritar que el error en que incurriera la firma no da lugar, sin más, a la aplicación de la norma en cuestión. En esta línea de razonamiento, el tribunal sostuvo que los importes omitidos provinieron de los saldos de los deudores por ventas, encontrando así su justificación.

Por lo demás, la vasta jurisprudencia y la doctrina referenciada en el Considerando V de la sentencia apelada, refuerzan la hermenéutica plasmada por el tribunal de grado.

En orden a lo aquí examinado, corresponde desestimar los agravios esgrimidos por la recurrente y confirmar el pronunciamiento apelado en este punto.

VIII. Que en lo relativo al ajuste en el IG-2002 en concepto de **ajuste por inflación**, el TFN expuso que los funcionarios fiscales advirtieron que la contribuyente, al confeccionar la declaración jurada del gravamen, había incluido entre los ajustes el valor de $ 1.326.828,98 en tal concepto.

Luego, en lo que aquí incumbe mencionar, efectuó consideraciones en torno del precedente "*Candy SA*", del 3/7/09, precisando que la cuestión a dilucidar estribaba en conocer si el impuesto a cargo de la empresa, sin la aplicación del mentado ajuste, era confiscatorio.

Destacó que del informe pericial contable surgía que el impuesto determinado *sin* el ajuste alcanzaba la suma de $ 602.523,17, mientras que *con* el ajuste $ 138.133,02, lo cual le llevó a concluir que quedaba en evidencia la desproporción entre ambos guarismos,

alcanzando los parámetros fijados por el Alto Tribunal en torno a la confiscatoriedad del impuesto.

Para embestir esta resolución, la representación fiscal, luego de transcribir *in extenso* la sección correspondiente de la sentencia atacada (v. fs. 535 vta/537 vta), niega que exista confiscatoriedad en el caso particular, presentando sus propios cálculos en orden a las *utilidades* y al *resultado impositivo* del ejercicio. En este sentido, tilda de arbitraria a la sentencia atacada, atento a la valoración de la prueba pericial contable producida a fs. 416/426.

Contrariamente a lo argüido por la apelante, no se advierte que la interpretación que el *a quo* efectuó de los resultados de la prueba producida, arroje algún atisbo de arbitrariedad.

Por lo demás, no escapa a este análisis que el perito propuesto por el fisco nacional se abstuvo de dictaminar sobre la determinación del impuesto incluyendo el ajuste por inflación (v. fs. 424), y que la representación fiscal en momento alguno cuestionó el criterio expuesto por el perito de la contraparte.

IX. Que con relación a esta temática, es importante recordar que esta Sala, *in re* "*Establecimiento El Carmen SRL c/EN-AFIP DGI ley 24.073 s/proceso de conocimiento*", Causa Nº 48285/2003, del 11/11/10 –entre otros precedentes–, reseñó la secuencia histórica del ajuste por inflación, tanto desde al plano normativo –fundamentalmente desde su instauración por la ley 23.260, pasando por la aprobación de la denominada "*Ley de Convertibilidad del Austral*" (ley N° 23.928), hasta llegar al dictado de la ley 24.073, que suspendió la aplicación del mecanismo a partir de abril de 1992–; el plano macroeconómico y jurídico: salida del "*régimen de convertibilidad*" –con especial mención de la "*Ley de Emergencia Económica*" (ley N° 25.561), de los decretos 214/02, 1269/02, 554/03, de la resolución de la Secretaría de Hacienda 100/02 y la Nota Externa Nº 10/02 de la AFIP–, hasta llegar al plano jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con el dictado de los precedentes "*Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder*

Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo", del 30/6/05 (cfr. CSJN, Fallos 328:2567) y "*Candy SA c/ AFIP y otro s/ acción de amparo*", del 3/7/09 (cfr. CSJN, Fallos: 332:1571).

Allí se señaló que de los precedentes jurisprudenciales referidos, que resultan complementarios, se extrae en primer lugar, y como principio general, que el plexo normativo que impide a los contribuyentes la actualización de los balances impositivos para el cálculo de tributos, tuvo origen en el *"órgano al que el texto constitucional atribuye el ejercicio del poder tributario –respetándose, incluso, el procedimiento legislativo que estatuye el art. 52 de la norma suprema–*", por lo cual "*no puede alegarse una violación al principio de reserva de ley tributaria, conclusión que no se modifica por el mero hecho de que haya existido un período en el que se observó un sensible proceso inflacionario*" (v. Considerando IV, fallo cit.).

En esa senda, también se sostuvo que sin perjuicio de ello, el Máximo Tribunal ha entendido que la eventual confiscatoriedad que puede provocar el cálculo del impuesto a las ganancias sin el ajuste opera como excepción al principio general expuesto. Confiscatoriedad que ha sido definida, a la luz de la jurisprudencia clásica del tribunal, como "*absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital*" "*que exceda los límites razonables de imposición*" (cfr. CSJN, Fallos: 332:1571, Considerando 14).

Se afirmó además que la Corte sostuvo que la configuración de esa excepción debe ser debidamente fundada y acreditada por el contribuyente que solicita la aplicación de la actualización en cuestión. Carga probatoria que, en principio, sólo podría cumplirse a través de un peritaje contable ("*Bertoto, Bruera y Cía S.A.C. y F. c/Estado Nacional - AFIP - DGI s/demanda de repetición*", del 19/5/10, cfr. CSJN, Fallos 333:631). Y en cuanto al contenido concreto de dicho medio probatorio, señaló que "*el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad, ya que tal compulsa no trasciende el ámbito infra constitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor*

bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada" (cfr. "*Candy*", Considerando 4º y "*Dugan Trocello*", Considerando único, segundo párrafo).

Para finalizar, se indicó que, sin perjuicio de lo descripto, si entre la ganancia neta sujeta al IG, calculada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de la aplicación del mecanismo de actualización "*se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar*" ("*Candy*", Considerando 14º), deberá aplicarse el mecanismo de ajuste.

Por todo ello, en mérito de lo analizado, corresponde desestimar las quejas de la apelante y confirmar también la sentencia en cuanto admitió la aplicación del ajuste por inflación, en el caso concreto.

X. Que con relación a la aplicación del denominado instituto de las **correcciones simétricas**, previo a reseñar el aspecto fáctico que encierra el planteo, cabe recordar que el penúltimo párrafo del artículo 81 de la ley 11.683 dispone que: "*Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Administración Federal de Ingresos Públicos compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación*".

Dicho ello, al presentar el recurso de apelación ante el TFN contra las resoluciones 258/07 y 259/07 DV RRMP (fs. 1/13 vta), Cía Hug Mar SA requirió que, para el caso de que no se revocara la resolución 258/07 –en lo relativo a los ajuste en concepto de diferencia de cambio por la aplicación del CER, y a la deducción de la provisión de la multa

aduanera–, se aplicara la correspondiente “corrección asimétrica”, teniendo en cuenta las reversiones efectuadas en los ejercicios 2003 y 2004.

En apoyo de ello ofreció prueba pericial contable.

XI. Que a fin de clarificar el cuadro, recordemos que el organismo recaudador efectuó sendos ajustes en el IG-2002, entre los cuales se hallaron: *(i)* la inclusión como ganancia gravada a la “diferencia de cambio positiva” generada por el mutuo concertado con la empresa Pesca Ángela SA y *(ii)* la impugnación de la provisión deducida, en orden a la multa que podría aplicar la Aduana —*ítem (b)* y *(c)* del Considerando VI, respectivamente–.

De acuerdo con la tesis de la actora, los valores correspondientes a dichos cargos fueron ingresados –revertidos– en los ejercicios 2003 y 2004, lo que permitiría compensarlos con las deudas determinadas.

El fisco nacional desechó la pretensión –el pedido de la recurrente ya había sido presentado al contestar la vista–, manifestando que la interesada debería encausarla a través de una acción de repetición.

Pues bien, al tratar el asunto, el TFN efectuó una detenida compulsa de la prueba pericial contable producida a fs. 146/151 –atendiendo a las distintas manifestaciones efectuadas por los peritos contadores intervinientes–, corroborando que las reversiones efectivamente existieron.

Este extremo, *a priori*, permite comprender que se dan los presupuestos básicos para que la compensación –enmarcada en el instituto de las “correcciones simétricas”– sea viable.

Luego, en lo tocante a la promoción de una acción de repetición para que la firma recupere los valores ingresados en exceso –tesis defendida por el fisco nacional–, merece su rechazo.

En efecto, tal hermenéutica va en sentido opuesto al propósito de la figura de marras, identificado con la búsqueda de la verdad material en torno de la situación fiscal del sujeto verificado, asegurando un tratamiento igualitario en la relación que lo vincula con el fisco.

Repárese en las notas distintivas del instituto, extraídas de una estricta lectura del dispositivo legal transcripto:

- "*Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes…*".

Esto significa que ya en la etapa de fiscalización debe llevarse a cabo un análisis integral de la situación fiscal del sujeto examinado, advirtiendo –en su caso– la existencia de conceptos y/o valores que lo beneficien.

- "*… la Administración Federal de Ingresos Públicos compensará los importes pertinentes…"*

La compensación de saldos favorables con los adeudados no es una facultad del fisco, es una imposición legal.

- "*…aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación*".

Este precepto da clara cuenta de que, en sustancia, se ensalza la verdad material por sobre cualquier formalismo.

En orden a lo que aquí se expone, esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la figura en trato, destacando que resulta de aplicación obligatoria para el organismo recaudador, ya que con ello se pretende evitar la promoción de demandas de repetición que serían inevitables (esta Sala, *in re*: "*Cementos Avellaneda SA (TF 16477-I) c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 10316/04, del 29/3/07). En ocasión de declarar desierto el recurso ordinario interpuesto por la AFIP contra este pronunciamiento, la Corte Suprema expresó que "… el organismo recaudador debe compensar obligatoriamente los pagos improcedentes o en exceso que detecte al tiempo de efectuar una verificación fiscal en la cual se determine tributo a favor del Fisco..." (cfr. CSJN, "*Cementos Avellanedas SA*", del 3/8/10. Ver asimismo esta

Sala, *in re*: "*Siderar SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 47851/14, del 7/4/16).

En definitiva, no advirtiéndose razones que obstaculicen la aplicación de las "correcciones simétricas" en la especie, y tornándose ajustado a derecho el análisis efectuado por el *a quo*, corresponde también confirmar la sentencia apelada en este particular aspecto.

XII. Que por último, en lo referido a la **multa** aplicada en el **IG-SND** (resolución 189/11 DV RRMP), la representación fiscal presenta agravios contra la sentencia que la revocó, argumentando que el *a quo* se apartó de la jurisprudencia reinante sobre la materia, particularmente respecto del régimen de declaración del impuesto a IG-SND.

Tal como fuera referido en el Considerando I de esta sentencia, el TFN revocó la multa impuesta, sosteniendo que la RG 893 –aplicable a los períodos discutidos en autos, pues recordemos que el régimen fue sustituido con el dictado de la RG 4433, con vigencia a partir del 1/3/19–, no preveía la presentación de declaraciones juradas para determinar el impuesto por parte del contribuyente.

Al ser ello así –siguiendo la interpretación del TFN–, no se encontraría configurado el tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, que –entre otros supuestos– contempla la falta de presentación de la declaración jurada.

Definido así el cuadro, cabe declarar que los agravios de la demandada deben prosperar en este particular asunto.

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en las causas "*Modart SACIF (TF 20295-I) c/DGI*", Causa 17376/08, del 11/4/11; "*Riedel, Julio Rubén (TF 26512-I) c/DGI*", Causa 22.959/12, del 23/10/12; "*Limpiax SRL c/DGI*", Causa 37517/13, del 22/5/14; "*Balvial SA c/DGI*", Causa 23425/15, del 26/11/15, "*Esico SRL c/DGI*", Causa 56617/15, del 12/7/18, "*Germaiz SA c/ DGI*", Causa N° 23.131/2016, del 11/6/19, "*Compañía de Transporte Paz Hnos c/ DGI*", del 12/9/19, "*La Fuente Combustible SRL*", Causa N° 30861/19, del

28/4/21 y "*Corrientes 999 SRL*", Causa N° 3692/22, del 15/11/22, entre otras, en las que puso de resalto que, si bien los elementos que constituyen la salida no documentada no son suficientes para configurar, por sí mismos, la omisión de tributos prevista en los artículos 45 o 46 de la ley 11.683, ello no obsta a que, en determinadas situaciones –como la de autos–, dichas infracciones sí puedan llegar a concretarse, atento que el artículo 2° de la RG 893 regulaba la forma de ingreso del gravamen.

En razón de lo expuesto en este punto, corresponde hacer lugar al agravio introducido por el fisco nacional en este aspecto, y revocar el punto resolutivo 4° de la sentencia apelada.

XIII. Que en otro orden de consideraciones, es de advertir que en el punto resolutivo 7° de la sentencia de fs. 470/485 el TFN ordenó a la AFIP que reliquidara la deuda resultante de ese pronunciamiento, lo que fue cumplimentado a fs. 522/vta.

De esta última presentación la Vocal instructora ordenó dar traslado a la actora a fs. 524 –a fs. 526 se da cuenta de la correspondiente notificación–, optando Cía Hug Mar SA por no contestarlo.

Luego de ello, en lo que al impulso de la causa concierne, a fs. 549 la Secretaría General de Asuntos Impositivos del TFN elevó las actuaciones a este tribunal de Alzada.

Como se puede advertir, la Sala del TFN interviniente no se pronunció con respecto a la reliquidación practicada por el fisco nacional, lo cual importa una desatención a lo ordenado en el segundo párrafo del artículo 187 de la ley 11.683.

Ahora bien, teniendo en cuenta que con el presente decisorio se modifica el *quantum* de la deuda a cargo de la actora, corresponderá que el TFN adopte las medidas correspondientes para que se practique una nueva reliquidación y se cumplimenten los requisitos de ley a su respecto.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1º) Confirmar la sentencia apelada en cuanto revocó los cargos relativos al "incremento patrimonial no justificado" y al "ajuste por inflación", y dispuso la aplicación de las "correcciones simétricas" (cfr. Considerandos VI, VII, VIII, IX, X y XI). Con costas a la demandada.

2°) Revocar la sentencia apelada en cuanto dejó sin efecto la multa aplicada en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas-; en consecuencia, se mantiene la sanción en la graduación y por el *quantum* establecido por el organismo recaudador (cfr. Considerando XII). Con costas a la actora.

3°) Instruir al Tribunal Fiscal de la Nación para que proceda conforme lo expuesto en el Considerando XIII, último párrafo.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 18/05/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37494116#369370955#20230517144920124