29550/2022 "BACROSA SA (TF 31281-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, octubre de 2022

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 169/173, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: a) rechazar las defensas de nulidad opuestas por la actora, con costas y b) confirmar, con costas, las resoluciones 2 y 3/2008 mediante las cuales se habían determinado de oficio las obligaciones en el IVA, períodos fiscales 3 a 11/2004 y en el Impuesto a las Ganancias, período 2004, más intereses y multas, conforme los arts. 46 y 47 inc, b, de la ley 11.683.

Para así resolver ponderó, en cuanto a la nulidad opuesta por supuestos vicios en la causa y la motivación de las resoluciones, que era indispensable para que procediese acreditar la existencia de afectación de algún derecho y un perjuicio concreto, requisitos que no se habían invocado ni acreditado, por lo que correspondía su rechazo.

En cuanto al fondo, consideró que la actora no había refutado ―como la ley y la jurisprudencia lo exigían― la presunción de incremento patrimonial no justificado, que era la causa de los actos determinativos allí notificados, máxime, considerando que los escritos y recursos de apelación eran imprecisos y ambiguos, sin concreción en los hechos de la causa; e, incluso, se referían a otro indicio de los enumerados en el art. 18 de la ley 11.683, el de los depósitos bancarios, que no era el que se había aplicado en las resoluciones, por lo que las extensas citas de jurisprudencia y de doctrina que se habían transcripto poco esclarecían la situación particular, y no cumplían con el requisito esencial previsto en el segundo párrafo del art. 166 de la ley 11.683.

Sostuvo que esta norma dispone, en lo que aquí interesa, que en el recurso el apelante debe expresar todos sus agravios, lo que implica la obligación de exponer y refutar en forma concreta y clara los fundamentos del acto contra el cual se dirige o, lo que es lo mismo, explicar los motivos de la disconformidad, sin incurrir en fórmulas genéricas o abstractas, sino a través de un análisis razonado de sus antecedentes, tanto de hecho como de derecho. Por ello, entendió que correspondía confirmar las resoluciones recurridas en cuanto al capital como los intereses intimados por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, sin que ―además― se hubiesen formulado agravios específicos al respecto.

Por último, respecto de las sanciones por defraudación aplicadas en tales actos, estimó que se hallaban configurados los elementos que permitían encuadrar la conducta de la actora en dicha figura infraccional, consistente en la presentación de declaraciones engañosas con el deliberado propósito de evadir el cumplimiento exacto de las obligaciones.

En el caso, el juez administrativo se había valido de las presunciones contempladas en los incs. a, y b, del art. 47 de la ley 11.683, considerando para ello que las declaraciones juradas originales presentadas por Bacrosa SA contenían datos inexactos que implicaron una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible, concretamente un pasivo inexistente, y en este sentido, era también su obligación probar en contra de las presunciones de dolo adoptadas y así refutar su culpabilidad, lo que tampoco había hecho. Por ende, correspondía confirmar las multas aplicadas en tales actos.

Tampoco se advertían razones que permitieran evaluar la recalificación de la sanción ya que, como se dijo, las presunciones de dolo invocadas por el juez administrativo no lograron ser desvirtuadas, derivándose como lógica consecuencia de ello la imposibilidad de reencuadrar su conducta, y menos su exoneración.

2º) Que, contra esta resolución **la actora** interpuso recurso de apelación y expresó agravios a fs. 193/198, los que fueron contestados por su contraria a fs. 209/214. A fs. 187 el Dr. Gutman apeló los honorarios regulados a los letrados del Fisco y al contador Contreras, por altos.

La actora formula los siguientes planteos:

a) Se agravia del rechazo de las defensas de nulidad planteadas por su parte, cita doctrina y jurisprudencia al respecto.

b) Sostiene que el ajuste que se discute en autos tiene como sustento el desconocimiento de la operatoria, porque simplemente se ha tomado como único indicio las cuentas bancarias. En oportunidad de la inspección se acompañó prueba documental que acreditaba por demás la existencia, veracidad y cumplimiento de todas las condiciones de los ingresos.

c) Afirma que las resoluciones determinativas se encuentran viciadas de nulidad, atento a que no cumplen con uno de los requisitos indispensables para la procedencia y legalidad de todo acto administrativo (su debida fundamentación). En efecto, el Fisco se basa en

presunciones y consideraciones erróneas, sin ningún tipo de elemento fehaciente que demuestre la veracidad de las imputaciones efectuadas.

d) Aduce que, sólo una vez agotada la posibilidad de conocerse la magnitud del tributo en forma cierta, será legítimo recurrir al sistema de presunciones. En el caso, en la determinación no se tuvo en cuenta nada de lo que existía en el expediente administrativo.

e) Manifiesta que sólo cabe recurrir al sistema de presunciones antedicho cuando no se pueda reconstruir la situación del contribuyente.

f) Se agravia de la sanción impuesta en los términos del art. 46 de la ley 11.683. Sostiene que el Fisco Nacional no ha probado el dolo y que no se tuvieron en cuenta sus manifestaciones acerca de la existencia de error extrapenal en su obrar.

3º) Que, ante todo y en cuanto al planteo de nulidad del acto determinativo, cabe señalar que no se advierte su falta de fundamentación, por lo que las manifestaciones genéricas e imprecisas desarrolladas por la actora sobre el punto resultan inconducentes a fin de enervar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en este mismo sentido.

4º) Que, conforme surge de los presentes autos, durante el procedimiento de fiscalización que se realizó a la recurrente ―cuya actividad principal es la fabricación de productos de hierro y acero―, se analizaron los pasivos computados en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2004, por un total de $279.259,03 que ―explicó― correspondían a deudas comerciales mantenidas con sus proveedores Aceros Elizalde y Cía SACI, Orion Aceros Industriales SA y Barras Cromadas SA. Si bien la fiscalización consideró justificadas las deudas con los dos primeros por $14.136,76 y $23.644,19, respectivamente, **en lo concerniente a Barras Cromadas SA, al no haber podido recabar la documentación de respaldo, el pasivo fue calificado como un incremento patrimonial no justificado del ejercicio 2004, en los términos del art. 18 de la ley 11.683, promoviendo ajustes en los débitos fiscales declarados en el IVA, períodos marzo a noviembre de 2004 y también en el período fiscal febrero de 2004, se dedujeron $50,10, bajo el concepto “saldo a favor de libre disponibilidad del período anterior”.**

El Fisco puntualizó en el acto determinativo que aplicó lo dispuesto en la última parte del art. 18 de la ley 11.683, en cuanto dispone que podrán servir como indicios *"cualquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarles los agentes de retención, las cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc"*.

5º) Que, según los arts. 16 y 18 de la ley 11.683 (t.o.vigente), resulta admisible que el organismo recaudador, ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, pueda considerar, a efectos de establecer la materia imponible, el conjunto de circunstancias relativas al contribuyente a través de una adecuada valoración y en el marco conceptual de las leyes impositivas aplicables.

La determinación de oficio sobre base cierta implica que el Fisco conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto con relación a su existencia como en cuanto a su significación económica.

6º) Que, sin embargo, del art. 18 de la ley 11.683 (t.o. vigente) surgen las facultades de la Dirección General Impositiva para practicar determinaciones estimativas. Las presunciones constituyen elementos de juicio aptos para aquellos casos en que el contribuyente no ha presentado declaraciones juradas y/o no existan o resulten insuficientes las registraciones contables y documentación que avalan las operaciones comerciales, sin que ―como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación―, ello importe autorizar decisiones discrecionales (Fallos 264:99).

Específicamente y en lo que al caso importa, el inc. f, del referido precepto legal dispone que los incrementos patrimoniales no justificados representan:

"1.-en el impuesto a las ganancias: ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2.- en el impuesto al valor agregado: montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente…"

7º) Que, es preciso señalar que el contribuyente debe tomar todos los recaudos para que su deuda impositiva se pueda determinar con certeza y tiene la posibilidad, además, en el caso de que las presunciones utilizadas por el Fisco no reflejen exactamente dicha deuda, de arrimar todos los elementos de juicio que estime convenientes para que se determine correctamente su situación fiscal.

En el caso de autos, la contribuyente prescindió de aportar elementos que justifiquen, de algún modo, que los incrementos detectados tuviesen un origen distinto a los ingresos obtenidos por su actividad gravada.

De modo que no se advierte de autos que el método utilizado resulte irrazonable.

En tal sentido, es oportuno recordar que las determinaciones de oficio gozan de la presunción de legitimidad, correspondiendo a quien las ataque la demostración de los hechos; y si bien ello no implica otorgar certeza a sus conclusiones, la ausencia de probanzas serias, precisas y concordantes que refuten la fuerza y el efecto de dichos actos imponen la confirmación del acto administrativo recurrido.

8º) Que, en el caso, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, la prueba pericial contable no resulta suficiente a fin de acreditar los dichos de la actora en cuanto a que su parte había pagado deudas por cuenta y orden de la empresa Barras Cromadas SA y a su vez mantenía deuda con ella, por lo que ambas partes se debían mutuamente dinero.

En efecto, dicha prueba carece del respaldo documental pertinente en los términos del art. 33 de la ley 11.683, en tanto dispone que,

"todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas."

Cabe precisar que en materia de prueba la Corte federal ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en que se asienta cuando, por el contrario, es el interesado a quien le corresponde alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Por lo demás, en cuanto a la nota firmada por el Sr. Vairo, como socio gerente de Barras Cromadas SRK dando cuenta de la operatoria comercial con la actora durante de 2004, el Tribunal Fiscal señaló que carecía de validez probatoria, porque fue presentada en el expediente sin que se librara el oficio del vocal a cargo, lo que demuestra la vinculación que existía entre ambas empresas y además se trataba de una entidad jurídica diferente a Barras Cromadas SA, que es con la que Bacrosa había declarado el pasivo. Todos estos fundamentos *no merecieron reproche alguno* de la parte actora en su recurso de apelación.

9º) Que, la valoración del Tribunal Fiscal con relación a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

10) Que, por ello, y por considerar que no hubo error en la apreciación que se hizo en la sentencia apelada de los hechos, corresponde rechazar los agravios de la actora, pues en última instancia sólo trasuntan su discrepancia con relación al criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios no configura arbitrariedad (*Fallos* 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

11) Que la tesis contraria importaría consagrar un excesivo rigor formal contrario al principio de realidad económica que debe prevalecer

en el análisis de las relaciones tributarias de conformidad con lo establecido por la ley 11.683. En tal sentido, la Corte ha sostenido reiteradamente que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (*Fallos* 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (*Fallos* 307:118).

12) Que, en efecto, la actora se ha limitado a reiterar las manifestaciones esgrimidas en su escrito de apelación ante el Tribunal Fiscal sin efectuar una crítica concreta y razonada de los fundamentos de la resolución por la que se confirma la determinación de oficio.

Al respecto, es dable destacar que su defensa gira en torno de sostener que el Fisco no pudo valerse solamente de los depósitos bancarios como indicios a fin de determinar el impuesto. No obstante, tal como lo señaló oportunamente el organismo jurisdiccional *y no fue debidamente rebatido*, la determinación no se basó en ese indicio.

Por lo expuesto, corresponde desestimar los agravios esgrimidos sobre este punto.

13) Que, en cuanto a los planteos referidos a la **sanción**, impuesta a la actora de conformidad con lo previsto en el artículo 46 y 47 de la ley 11.683, t. o. en 1998, resulta menester recordar que por la primera de las normas citadas se sanciona a quien, mediante **declaraciones engañosas u ocultación maliciosa,** perjudicare al Fisco Nacional con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad. A su vez, por el art. 47 se estableció la presunción de existencia de la voluntad de producir esos actos cuando mediare una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas (inc. a), o cuando en la documentación indicada se consignen datos inexactos que tuvieran una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible (inc. b).

14) Que la defraudación fiscal se configura, entonces, con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias (esta Sala, en autos "Alonso Mario Oscar", sentencia del 15-10-98; Sala II, *in re* "San Justo S.A.", sent. del 25-10-94 ; Sala V, *in re* "Batello, Tarcisio L.", resol. del 29-3-99 y "Casino del Litoral c/D.G.I.", sent. del 8-2-99)

Así como la omisión de pago de impuestos ―presupuesto de hecho descripto en el artículo 45 de la ley de procedimiento― es una figura cuyo elemento intencional surge del acaecimiento del hecho mismo ―por presumirse la existencia, al menos, de negligencia en la presentación de las declaraciones juradas―, en la figura de la defraudación, la intención dolosa ha de ser probada por la Administración. La presunción de dolo en las infracciones tributarias que alega la representación fiscal ha de ser desechada, sin más, por ser contraria a elementales principios constitucionales de presunción de inocencia.

Ello no obsta a que, sin embargo, la necesidad de una efectiva defensa del erario fiscal justifique que el legislador arbitre una serie de hechos que ―razonablemente elegidos― permitan inferir la existencia de una conducta dolosa merecedora de una sanción más grave, sin perjuicio del reconocimiento del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción.

15) Que, conforme surge del acto de condena, el Fisco puntualizó que las infracciones detectadas consistieron en la omisión de declarar débitos fiscales por ventas en las declaraciones juradas presentadas, relativas a las obligaciones de la contribuyente frente al tributo de autos consignando datos inexactos, incurriendo en omisiones y eludiendo ingresar el gravamen a su vencimiento y justa medida.

Sostuvo al respecto que *"en virtud de la naturaleza de las inexactitudes a que se ha hecho mérito, las mismas no pueden atribuirse a desconocimiento de la ley o a error de interpretación de sus disposiciones que ni se presume ni se acepta- por tratarse de aspectos directamente relacionados con la actividad de la responsable, que ésta no puede desconocer y cuya exacta apreciación no es susceptible de crearle dificultades"*.

16) Que la existencia de dicha conducta, comprensiva del elemento intencional, no puede inferirse sólo por considerar que existieron inexactitudes que no pueden atribuirse a error.

Por otra parte, tratándose de una determinación sobre base presunta, resulta de aplicación la doctrina sentada por la Corte en *Fallos*: 312:447 en el sentido de que si bien la presunción consagrada en el artículo 25 (actual artículo 18) de la ley 11.683 resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

Asimismo, en *Fallos:* 322:519, dicho Tribunal especificó respecto de la doctrina sentada en el citado caso “Mazza”, referida a la aplicación de las presunciones previstas en el artículo 25 de la ley 11.683 —actual artículo 18— que ésta sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar al Fisco, *y no de omisiones culposas*.

En igual sentido, en *Fallos*: 323:2172, la Corte sostuvo que conforme a la doctrina sentada en *Fallos* 322:519 en que se precisaron los alcances del primero de los casos mencionados, cuando se trate de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, como ocurre con la prevista en el artículo 46, la doctrina de dicho tribunal impide que las presunciones que contempla la ley en el artículo 18, a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, *sean utilizadas además para presumir y tener por probada la existencia de esa conducta dolosa*; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba.

Por todas las razones expuestas, y toda vez que no surge de autos que el Fisco haya tomado en cuenta otros elementos distintos a fin de considerar el dolo, corresponde hacer lugar a los agravios esgrimidos por la actora al respecto y revocar en este punto lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto confirmó la sanción impuesta.

17) Que, en cuanto a las **costas**, corresponde imponerlas por su orden dada la naturaleza de la cuestión y la forma en que se decide (art. 68, segunda parte del CPCCN).

En atención a la forma en que se resuelve se deja sin efecto la regulación de honorarios de los profesionales del Fisco.

18) Que, previo a hacer efectivas las *astreintes* por incumplimiento de lo dispuesto en la providencia del 24/5/22, pto. V (liquidación de tasa y pago), intímese nuevamente al Dr. Gutman a que cumpla con la comunicación de su renuncia a la parte actora a su domicilio real, tal como se dispuso en la resolución del 17/8/22, bajo apercibimiento de hacerlas efectivas a su cargo. **ASI SE DECIDE**.

Por todo lo expuesto **SE RESUELVE**: confirmar la resolución apelada, excepto respecto de la multa que se deja sin efecto. Con costas en ambas instancias por su orden en atención a la forma en que se decide y la naturaleza de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

El Dr. Jorge Eduardo Morán no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY **ROGELIO W VINCENTI**

Fecha de firma: 13/10/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36616798#345203352#20221013093011866