

Á 19996



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-103608452-APN-VOCH#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 4 de Septiembre de 2023

Referencia: Melillo Laura Susana. BP.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° 36.766-I y sus acumulados Nros. 36.767-I, 37.768-I y 42.920-I caratulado: "MELILLO, LAURA SUSANA"s/ recurso de apelación".

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 11/15 vta., 86/90, 160/164 se interponen sendos recursos de apelación contra cuatro resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas las tres primeras el 31 de agosto de 2012. Por medio de dichos actos se determina de oficio la obligación de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado (períodos fiscales 1/2009 a 12/2009, ambos inclusive), a las ganancias (períodos fiscales 2008 y 2009) y sobre los bienes personales (períodos fiscales 2008 y 2009), con más sus intereses resarcitorios. Se aplican multas con sustento en los artículos 46 y 47, inc. a y b respecto de los impuestos al valor agregado (períodos 10, 11 y 12 de 2008 y 1 a 12 de 2009), a las ganancias (período 2009, dejándose en suspenso la sanción por el artículo 2008 con sustento en lo que dispone la ley 24.769) y sobre los bienes personales (períodos 2008 y 2009).

Como se dijo, a fs. 227/230 obra el recurso de apelación contra la resolución de fecha 18 de marzo de 2015 que aplicó multa en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2008, encuadrando la conducta de la recurrente en los artículos 46 y 47, inc. a) de la ley de rito.

Explica la recurrente que es farmacéutica y posee una farmacia en la ciudad de Zárate, para lo cual emplea personal en relación de dependencia.

Manifiesta que la determinación efectuada en el impuesto al valor agregado incurre en omisiones y errores ya que incluyó conceptos exentos por considerar que carecen de respaldo documental suficiente. No obstante, dice que esa documentación obra en el expediente "Melillo, Rubidio Florencia s/sucesión ab intestato", al que se puede acceder libremente.

Sostiene que las sumas que declaró exentas corresponden a sus derechos hereditarios en su calidad de heredera universal de su padre, los que a la fecha de presentación de las declaraciones juradas no se habían liquidado, es decir, mantenían su condición de derechos, razón por cual entiende que no puede afirmarse que se omitieron ingresos.

Explica que para que esos derechos se transformaran en una ganancia debía inscribirse la declaratoria de herederos, lo que aún no sucedió.

Afirma que no omitió dolosamente los gastos de sueldos y cargas sociales, sino que ello fue consecuencia de un error de su contadora y no guardan relación con las supuestas ventas omitidas.

Considera inmotivada la determinación de un incremento patrimonial no justificado y que éste se traduzca en ventas omitidas.-

Cuestiona la aplicación de multa y la liquidación de intereses resarcitorios.

Plantea la nulidad de los actos impugnados por considerar que la administración no cumplió con la normativa aplicable por lo que concluye que el procedimiento determinativo es nulo por expresa violación de las formas esenciales.

Finalmente, señala que fue notificada de la finalización de la fiscalización sin hacerle mención alguna a la determinación de tributos, por lo cual entiende que existe una grave contradicción en los funcionarios fiscales.

Idénticos agravios expone en su escrito de apelación contra la resolución que aplicó multa en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2008.

Acompaña prueba documental y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 55/67, 119/130 vta., 186/194 vta. y 246/254 contesta los recursos la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, petitiona se confirmen los actos venidos en recurso, con costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 200 obra el decisorio del Tribunal en Pleno que ordenó la acumulación del expte. N° 36.768-I al que lleva el N° 36.767-I y a fs. 206 la resolución que acumuló el expte. N° 36.767-I al que lleva el N° 36.766-I.

A fs. 265 obra el decisorio que ordenó la acumulación del expte. N° 42.920-I al que lleva el N° 36.766-I.

A fs. 270 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

A fs. 271 pasan a sentencia.

IV.- Que conforme se desprende del informe final de inspección glosado a fs. 32/38 del cuerpo IVA de las actuaciones administrativas acompañadas, las tareas de fiscalización se iniciaron a partir de un cruce sistémico realizado por la Dirección de Información Estratégica para fiscalización, remitido a la División Investigaciones. Se destaca que se trata de una contribuyente que en el período fiscalizado no habría cubierto gastos básicos con las ventas declaradas.

Iniciada la fiscalización y cumplido el requerimiento, se aportaron los papeles de trabajo y documentación utilizados para la confección de las declaraciones juradas.

Con esa información, se analizaron las declaraciones juradas presentadas en el impuesto a las ganancias, detectándose en primer término, irregularidades formales de exposición, tales como la actividad declarada, "venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería", que no coincide con la actividad en la que se encuentra inscripta, "Servicios de Diagnóstico". Asimismo, la exposición del automóvil en "Yates, Naves y Similares" y los ingresos de la empresa, los que fueron expuestos en su totalidad como "ingresos gravados en IVA, cuando debieron haber sido segregados entre exentos y gravados.

En ambos períodos la recurrente declaró "Ganancias y/o ingresos exentos o no gravados" por \$ 200.000.- y \$ 140.000.- respectivamente, e informó que dichos conceptos deberían haber sido expuestos como herencia, legado o donación". Aportó como documentación de respaldo copia de venta del fondo de comercio sito en Moreno N° 9, Zárate y copia de inicio del trámite sucesorio de su padre. Aclaró que los importes declarados guardaban la misma condición de "derechos" al cierre de ambos ejercicios. Dichos derechos no fueron incluidos en el activo correspondiente a los períodos 2008 y 2009.

Los actuantes consideraron que mal puede considerarse un monto como exento en la justificación patrimonial cuando fue considerado el mismo monto en el patrimonio al cierre durante el ejercicio. Asimismo, se observó un incremento patrimonial no justificado por la compra de un inmueble no declarado, sobre el cual se aportó copia de la escritura.

Por último, se advirtió que la recurrente no tuvo en cuenta en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias los gastos por sueldos y cargas sociales correspondientes a los períodos fiscalizados, los que por ello son considerados como ventas omitidas atento haber tenido que generar montos necesarios para afrontar sus pagos.

En cuanto al impuesto al valor agregado, se observó que la recurrente no declaró ingresos exentos. Esta situación no se condice con la actividad declarada.

Con sustento en lo que se resolvió en el impuesto a las ganancias, se realizó un prorrateo sobre los ingresos omitidos que surgen de las mencionadas observaciones, aumentándose en consecuencia los débitos fiscales de los períodos comprendidos entre el 1/2008 a 12/2009.

En lo que respecta al impuesto sobre los bienes personales, la recurrente presentó DDJJ por el período 2008 durante la inspección fiscal. Los actuantes incluyeron en el ajuste el inmueble adquirido y su participación societaria. No se aceptó el ajuste proyectado.

Teniendo en consideración las objeciones señaladas, el organismo fiscal dio origen a sendos procedimientos determinativos que culminaron en los actos venidos en recurso.

V.- Que para un mejor orden expositivo se analizará primero el cuestionamiento al procedimiento determinativo, que la recurrente caracteriza como nulo por incumplir la normativa aplicable. Resulta relevante señalar que, como fue expuesto en los considerandos anteriores, en el sub exámine el Fisco Nacional utilizó una de las presunciones contenidas en el artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Como sostuviera, entre otros, in re "LOOCKWOOD Y CIA. S.A.I.C." (16/12/19) "*cabe precisar que más allá de que la ley imponga al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida*

de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente "con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente" (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001).

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imposables, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente "representativas" de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen".

Es decir, la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", "...debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados" (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo que "...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable

correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re: 'Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN N° 13.855-I c/ c/D.G.I." del 22/02/01, y sus citas".

Asimismo, "en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible" (conf. Sala I en causas: "Chieza SA", del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. y "Candle SA", op. Citada).

En ese contexto, los agravios de la recurrente deben ser rechazados toda vez que del relato efectuado en el Considerando IV surge claramente que el ente fiscal cumplió acabadamente con la preceptiva legal, habiendo iniciado su procedimiento determinativo mediante el dictado de las correspondientes resoluciones que confirieron vista de las actuaciones, las que fueron debidamente notificadas, sin que haya ejercido derecho de defensa alguna.

Ello así, sólo cabe concluir rechazando su queja, la que luce como una argumentación meramente dogmática carente de sustento jurídico y fáctico.

VI.- Que en función de lo expuesto, la cuestión a resolver gira en torno a establecer la procedencia o no, de los ajustes impugnados, efectuado por la autoridad fiscal a partir de la información obtenida y los datos obrantes en sus bases.

En ese contexto, a la luz del relato efectuado, puede afirmarse que el ente fiscal recurrió válidamente a la presunción establecida en el primer párrafo del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) en tanto dicho precepto se aplica a supuestos como el de autos.

En ese marco, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente. Y en consecuencia, resulta de tal forma aplicable la regla "*onus probandi incumbit ei qui dicit*"; la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Y en ese sentido, cabe adelantar que a mi criterio, la recurrente no ha logrado derribar las fundadas argumentaciones en las que reposa el juez administrativo sus resoluciones y acreditar, con prueba, los hechos que sustentan su defensa.

En efecto. El principal argumento de la actora consiste en alegar la existencia de bienes que son consecuencia de la sucesión de su padre, la que sólo declara como en trámite, no habiendo acompañado constancia alguna que acreditara que aquellos importes fueron heredados. Lo propio ocurre con los importes declarados como cargas sociales y salarios.

De lo expuesto solo cabe concluir que la actora no justificó sus impugnaciones a las determinaciones efectuadas ni aportó elementos que logren destruir las conclusiones del juez administrativo, transformándose sus argumentaciones en meras afirmaciones dogmáticas, motivo por el cual corresponde confirmar los actos venidos en recurso, en cuanto determinan su obligación fiscal frente a los impuestos a las ganancias, al valor agregado y

sobre los bienes personales y liquidan intereses resarcitorios. Con costas.

VII.- Que resta tratar las sanciones aplicadas, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inc. a y b de la ley de rito.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descrita sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, "el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada". Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que *"El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas."* (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

VIII.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta de la recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica del juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el

ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es –generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumptio sumitur ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

A la luz de esas premisas, analizadas las actuaciones administrativas, el informe final de inspección y en atención a lo resuelto en los Considerandos precedentes, el Fisco Nacional encuadró correctamente la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas: “cuando en la documentación indicada se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible” (Impuesto a las Ganancias, PF. 2009 y 2008 y Bienes Personales) y “en el caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones” (IVA).

Fue justamente con sustento en esos elementos, que el ente fiscal extrajo la conclusión de encuadrar la conducta en las normas citadas. En contraposición, la recurrente efectúa una defensa dogmática, sin aportar elementos de prueba que contrarresten los argumentos arrojados por el ente fiscal.

Es más, los argumentos que ensaya en su defensa no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna e incluso no contaban con documentación de respaldo alguno, y significaron –a la postre- un importante ajuste en la determinación de las obligaciones tributarias a su cargo.

Por ello corresponde confirmar las sanciones aplicadas, las que se advierte han sido correctamente cuantificadas. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas, en todos sus términos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 52 – 2do. párrafo- del RPTFN.-

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestión Documental Electrónica
Date: 2023.09.04 17:38:43 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestión Documental Electrónica
Date: 2023.09.04 18:21:04 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestión Documental
Electrónica
Date: 2023.09.04 18:21:05 -03:00