

Jurisprudencia

Buenos Aires, 20 de mayo de 2019

Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Impuestos a las ganancias, al valor agregado y sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias. Determinación de oficio. Inclusión del saldo a pagar en el régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado con prioridad en PyMEs y exteriorización y repatriación de capitales (blanqueo) –[Ley 26.476](#)–. Funciones de la inspección tributaria y del perito. Presunciones. La compra de una cuota-parte indivisa de un inmueble resulta plenamente válida a fin gozar de los beneficios previstos. Se revoca la resolución que impugnaba la suma exteriorizada para la compra del inmueble y rodado. Se admite la deducción del impuesto sobre los débitos y créditos del impuesto a las ganancias. Distribuidora Esteban Echeverría S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 20 días del mes de mayo de 2019, reunidos los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (vocal titular de la 10.ª Nominación), Agustina O’Donnell (vocal titular de la Vocalía de la 11.ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (vocal titular de la 12.ª Nominación), para resolver el Expte. 34.526-I, caratulado “Distribuidora Esteban Echeverría S.R.L. s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que a fs. 122/151 se interpone recurso de apelación contra tres resoluciones de fecha 30 de noviembre de 2010, dictadas por el jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P.-D.G.I.

Por la primera de ellas se impugna la declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio 2005, y se determina con carácter parcial la materia imponible, haciendo notar que del monto del gravamen fijado se dedujeron los quebrantos provenientes de períodos anteriores.

En el segundo de los actos recurridos, el Fisco determina de oficio el impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, por los períodos fiscales de enero de 2004 a octubre de 2005, se acepta la presentación del plan de pagos en los términos del Tít. I de la Ley 26.476 por los períodos fiscales de enero de 2004 a octubre de 2005 y se dispone computar como pago a cuenta la suma ingresada a través de dicha normativa y le intima el ingreso del importe correspondiente al impuesto resultante por los períodos referidos, con más intereses resarcitorios y le aplica una multa equivalente al 70% del gravamen omitido con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), dejando en suspenso la aplicación de la sanción respecto de los montos incluidos en el régimen de regularización impositiva.

Que por la restante resolución se determina de oficio el impuesto al valor agregado (I.V.A.) de los períodos fiscales julio de 2004 a junio de 2005, intimándole el tributo por abril de 2005, con más intereses resarcitorios y se hace reserva de la eventual aplicabilidad de sanciones por el periodo abril de 2005, en virtud de lo establecido por el art. 20 de la Ley 24.769.

Previo a todo, la actora efectúa un análisis de lo establecido por el Tít. I de la Ley 26.476 que incluyó el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancarios, agraviándose de que a pesar de ello el Fisco le determina una diferencia de gravamen. Asimismo, se refiere al Tít. III de la citada norma, en especial los arts. 25, 27 y 32. Reseña las actuaciones seguidas durante el procedimiento seguido en sede fiscal, la presentación efectuada en el Tít. III de la ley antes aludida respecto de los impuestos a las ganancias y al valor agregado y, no obstante las medidas para mejor proveer que fueron dictadas por el juez administrativo a fin de convalidar los datos expuestos en los formularios correspondientes al acogimiento formulado.

Se queja la actora de que no se siguieron los lineamientos fijados en los arts. 16 y ss. de la Ley de Procedimiento Tributario, exponiendo que se omitió el dictado de la resolución que confiere la vista que fija el art. 17 de la ley citada, oponiendo la nulidad del procedimiento y en consecuencia de los actos apelados. Asimismo, plantea que se ha visto afectada en su derecho de defensa ante la negativa a la producción de la prueba pericial contable por ella ofrecida en sede fiscal.

Manifiesta su disconformidad en que el ajuste se basó en las presunciones del art. 18 de la ley de rito, afirmando que el juez administrativo no contempló en el caso lo establecido por el art. 32 de la Ley 26.476 respecto del I.V.A. y del impuesto a las ganancias.

En subsidio y para el caso de que no prosperen los argumentos vertidos en el escrito de apelación, la actora señala que el monto reclamado en concepto de impuesto sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria no puede exceder del total de impuesto que no puede ser computado como pago a cuenta de otros tributos.

En tal sentido evidencia su desacuerdo con la impugnación en el impuesto a las ganancias de los montos deducidos como gasto y que corresponden al impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, sosteniendo que si solo puede computarse como pago a cuenta el 17% de dicho tributo, el 83% restante debe ser considerado como gasto deducible conforme lo previsto por los arts. 80 y 87, inc. a) de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Asimismo, en subsidio para el caso de que tal argumentación no prospere, considera que el Fisco debió aplicar lo dispuesto por el art. 81 quinto párrafo de la ley de rito en tanto manifiesta que el monto impugnado correspondería al ejercicio anterior.

También se opone al criterio expuesto por el Fisco nacional para ajustar el monto incorporado en el Tít. III de la Ley 26.476 destinado a la compra de un camión a la firma Logibal S.A. Expone que el pago del rodado se hizo mediante cheque del Banco Galicia, agraviándose de que el juez administrativo considere que no proceden los beneficios previstos en el art. 32 de la citada ley por no haberse realizado el depósito en el Banco de la Nación Argentina o entidades financieras que cumplan los requisitos del art. 29 segundo párrafo de dicha ley, no obstante que el art. 55 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09 establece que de no depositarse los fondos en entidades bancarias habilitadas al efecto el contribuyente gozará de los beneficios dispuestos en la ley en tanto se acredite la efectiva inversión de los fondos al destino comprometido hasta el 31/8/09.

En cuanto a las objeciones que realiza el Fisco respecto del monto incorporado en el Tít. III de la Ley 26.476 y que fuera destinado a la compra de un terreno, la actora se agravia de que el Fisco entienda que el vendedor del mismo no poseía derecho alguno sobre la parte indivisa objeto de la operación, afirmando la recurrente que la misma se concretó y aporta copia del boleto de compraventa y la escritura correspondiente.

Plantea la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados alegando que no existió de su parte mora culpable y puntualmente en lo que se refiere al impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, pone de resalto la difícil comprensión del texto de la normativa que rige el tributo y cita jurisprudencia que reflejaría tal situación.

Ofrece prueba y por los argumentos que desarrolla pide que se revoquen los actos apelados, con costas y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 161/185 vta. el Fisco nacional contesta el traslado conferido. En primer lugar, sostiene la improcedencia de la nulidad articulada por la contraria, argumentando que cumplió con el procedimiento de determinación de oficio reglado por la Ley de Procedimiento Tributario, afirmando que se corrió la vista dispuesta por el art. 17 de dicha normativa por cada uno de los impuestos objeto de la presente "litis", e indica que el contribuyente pudo ejercer su descargo, negando por todo ello que se haya vulnerado el derecho de defensa que le asiste a la recurrente.

Realiza una reseña de las diligencias seguidas por la inspección y que de los datos brindados por su cliente Cervecería y Maltería Quilmes y de la documentación de la firma que fuera relevada, se arribó a diferencias entre los depósitos bancarios y las constancias aportadas, estableciéndose en consecuencia el impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria que correspondía. Argumenta que del juego armónico de las Leyes 25.413 y su modificación (ley antievasión) y el art. 2 inc. b) del Dto. 380/01 y modificatorios que reglamenta la Ley 25.413 y el art. 43 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.135/01 (vigente para los períodos cuestionados), cabe concluir que se encuentran alcanzados por la ley del gravamen los movimientos de fondos que efectúe cualquier personal, por cuenta propia o ajena, en el marco de un sistema organizado de pagos que permita reemplazar el uso de cuentas bancarias en el ejercicio de una actividad económica.

Que sobre los impuestos al valor agregado y a las ganancias, expresa la representación fiscal que, del cotejo de la documentación contable que le fuera exhibida a la fiscalización se constataron movimientos mensuales negativos de la cuenta caja que fueron considerados como ventas omitidas en el ejercicio fiscal 2005, ajustándose los saldos a favor declarados en exceso en el período anterior; y que a los efectos de determinar la ganancia neta sujeta a impuesto se detrajo el 83% del monto ajustado en concepto de impuesto a los débitos y créditos bancarios, así como también quebrantos trasladables de los períodos 2001 a 2004, presumiendo la existencia de un incremento patrimonial no justificado, todo ello en los términos del art. 18 de la ley de rito.

Señala que respecto de los impuestos a las ganancias y al valor agregado la recurrente se allanó a la pretensión fiscal acogiéndose al régimen de regularización previsto por la Ley 26.476, Tít. III, art. 27 inc. e) exteriorizando un importe de \$ 2.200.000, e ingresando el impuesto especial previsto por dicha normativa, circunstancias que –dice– fueron debidamente meritadas por el organismo fiscal; al igual que el acogimiento formulado al Tít. I de la Ley 26.476 con relación al impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria.

Sobre los acogimientos efectuados bajo las previsiones de la Ley 26.476, el Fisco se refiere puntualmente a lo establecido por el art. 32 de la misma, haciendo notar que como resultado de las medidas para mejor proveer dictadas por el juez administrativo con el fin de establecer la realidad fiscal de la responsable, se concluyó que al 31/8/09 el Sr. Pita, vendedor de la cuota parte indivisa del terreno adquirido por la recurrente, solo podría haber cedido derechos sobre el 14,59% del lote, lo que motivó que el Fisco entendiera que no se encontraba cumplido con lo estipulado por el Tít. III de la citada ley en

cuanto a la inversión de bienes que debió haber realizado para gozar de los beneficios impositivos fijados por la norma.

En igual sentido se expide sobre el pago del rodado adquirido a Logibal S.A. mediante la emisión de un cheque del Banco Galicia, manifestando que la actora incumplió con el art. 29 de la Ley 26.476, entendiéndose que es de aplicación lo dispuesto por el art. 27 de dicha ley y el art. 72 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09.

Que en cuanto a la pretensión de que se aplique el criterio denominado "correcciones simétricas" (art. 81, quinto párrafo de la ley de rito), el Fisco expone que no procede dado que no se trata de pagos improcedentes o en exceso y que la mecánica utilizada por el juez administrativo encuentra respaldo en lo dispuesto por el art. 4 de la Ley 25.413 y art. 13 del Dto. 380/01.

Asimismo, sostiene la procedencia del cálculo de intereses intimados, dado la naturaleza indemnizatoria que se devengan por la falta de pago en término de los tributos y pagos a cuenta.

Se opone a la prueba propuesta por la recurrente y por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita que oportunamente se dicte sentencia rechazando la nulidad articulada, con costas a la recurrente y se confirmen los actos recurridos en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III. Que a f. 192 se hace lugar parcialmente a la oposición formulada por el Fisco nacional, rechazándose la inspección ocular por innecesaria dado que no se trata de un hecho controvertido por el Fisco acerca del estado de ocupación actual del lote adquirido por la recurrente en Ezeiza y se abre a prueba admitiéndose la producción del oficio dirigido al escribano que intervino en la operación de compraventa del terreno referido, a f. 200 se designan peritos a fin de que se realice la pericia contable ofrecida y finalmente a f. 206 se admite la testimonial del Sr. Emilio E. Pita y la Sra. Elsa E. Kon.

Que a fs. 296 y 299/301 el Fisco y la recurrente, respectivamente impugnan la pericia presentada en Autos, lo que se tuvo presente para el momento procesal oportuno.

Que a f. 305 se declara cerrado el período de instrucción, a f. 322 se elevan los Autos a conocimiento de la Sala "D" y a f. 325 se ponen los mismos a disposición de las partes para que presenten el alegato de bien probado.

Finalmente, a f. 341 se ponen los Autos para dictar sentencia.

IV. Que por una cuestión de lógica precedencia, previo a toda otra consideración, estimo pertinente pronunciarse sobre la nulidad articulada por la recurrente. Funda tal defensa en que el Fisco no habría seguido el procedimiento de determinación de oficio reglado por la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), agravándose de que no se le corrió la vista que establece el art. 17 de la citada ley, y además que le fue denegada la prueba ofrecida en sede fiscal, considerando que ello vulneró su derecho de defensa.

Que contrariamente a lo argumentado por la recurrente, de las constancias agregadas en las actuaciones administrativas surge que mediante Res. 86/09, 87/09 y 88/09 (División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P.-D.G.I.), todas de fecha 16 de julio de 2009, se le corrió vista de las actuaciones relacionadas con los impuestos objeto de la presente "litis", conforme lo dispuesto por el art. 17 de la ley de rito, las que fueron debidamente notificadas, dándose así inicio con el procedimiento de determinación de oficio, encontrándose agregado en las actuaciones administrativas

el escrito de descargo presentado el 18 de agosto de 2009, cuya copia también ha sido aportada como prueba documental ante esta instancia (vide ant. adm., fs. 301/309 cpo. II de I.V.A., fs. 101/114 cpo. débitos y créditos bancarios, fs. 203/211, 212/212 vta., 213/213 vta. y fs. 214/219 cpo. II de ganancias; y fs. 82/87 de Autos).

Que a tenor de lo expresado, no se advierte en el caso que la actora se haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte actora en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso.

Por otro lado, en cuanto a la denegación en sede administrativa del ofrecimiento de prueba, el Címero Tribunal tiene dicho que "... cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. C.S.J.N., Fallos: 205:549, 247:52, 267:393). En esta línea, es doctrina de este Tribunal que las medidas no admitidas durante el trámite de determinación, pueden ser nuevamente ofrecidas ante esta instancia (conf. arts. 173 y 174 de la Ley de Procedimiento Fiscal y "Carboquímica S.A.C.I.M.", fallo del 5/7/77), lo que ha ocurrido en la presente causa donde la recurrente ha tenido ocasión de proponer y producir las pruebas que estima conducentes a esclarecer los hechos controvertidos.

Que en tal sentido, es dable poner de relieve que "la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" (C.N.A.C.A.F., Sala V, 4 de junio 1997 - "Sosa Mirta Elena"). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Hugo Ramón" - C.N.A.C.A.F. - Sala IV - 26/3/92 - entre otros).

Que en función de lo expuesto, procede desestimar el planteo realizado.

Que contrariamente a lo solicitado por el Fisco a f. 173 de Autos, y si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, cabe señalar que no procede la imposición autónoma de costas toda vez que en oportunidad de efectuar dicho planteo, ni la actora ni este Tribunal le otorgaron el carácter de previo y especial pronunciamiento. Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto sostuvo 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. f. 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, f. 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 el "a quo" en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/2/13).

V. Que ello así, corresponde dirimir si los ajustes realizados por el Fisco y que dan como resultado los gravámenes determinados en las resoluciones apeladas en Autos, se ajustan a derecho.

Que a fin de seguir un orden en la exposición considero pertinente referirme en primer término a la determinación del impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria.

Que sobre tal resolución la recurrente se agravia que, a pesar de haber incluido los montos ajustados por la fiscalización en el Tit. I de la Ley 26.476, el Fisco determina una diferencia de gravamen. Que si bien, según se indica expresamente en el acto recurrido, computó como pago a cuenta la suma ingresada en los términos del Tít. I de la Ley 26.476, pero no obstante ello, estima que existe una diferencia de impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, por los períodos fiscales de enero de 2004 a octubre de 2005, que no ha sido ingresada ni regularizada bajo tal normativa.

Conforme se expone tanto en el informe final de inspección como en la resolución del referido tributo, se indica que como resultado de las tareas de fiscalización se detectó que las compras que efectuara a la Cervecería y Maltería Quilmes S.A., fueron canceladas por la actora en efectivo mediante depósitos realizados directamente en la cuenta del Banco Galicia del tercero citado, sin que fueran aportados por éste los comprobantes que respalden tales depósitos, dado el sistema que emplea con la entidad bancaria denominado "cobranza integrada" que le envía un archivo con los depósitos que realizan sus distribuidores pero no del cliente (vide ant. cpo. circularización). Que por otro lado, de la comparación de los pagos a proveedores contabilizados mensualmente con los pagos mensuales informados por la Cervecería y Maltería Quilmes S.A., los inspectores observaron que éstos superaban los pagos contabilizados (vide ant. cpo. circularización y f. 119 cpo. ganancias). Si bien la actora aportó en sede fiscal un anexo con los pagos realizados lo cierto es que de tal presentación no se expone a qué se deben las diferencias detectadas (vide fs. 135/138 ant. débitos y créditos bancarios).

Que frente a ello el Fisco consideró que por aplicación al caso de lo establecido en la Ley 25.413 y modificatoria y el art. 2 inc. b) del anexo del Dto. 380/01 y sus modificaciones, la actora omitió el pago del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, con fundamento en que los movimientos o entrega de fondos en ejercicio de su actividad económica fueron efectuados a través de un sistema de pagos organizado, atento haber reemplazado el uso de las cuentas previstas en el art. 1, inc. a), de la Ley 25.413, permitiéndole cancelar las operaciones comerciales efectuadas con Cervecería y Maltería Quilmes S.A. sin utilizar sus cuentas bancarias.

Que la recurrente mediante la adhesión al régimen de regularización previsto por el Tít. I de la Ley 26.476, reconoce que el ajuste proyectado por el impuesto bajo trato asciende a la suma de \$ 638.560,98, conforme surge de los anexos de la resolución de vista, pero solo incluye un monto parcial (fs. 220/226, fs. 237/237 y fs. 241/241 vta. ant. cpo. II ganancias). Que como resultado de la medida para mejor proveer dispuesta (fs. 251/253 y 298/300 ant. citados), enderezada a que se examinaran pormenorizadamente los depósitos detallados por la Cervecería y Maltería Quilmes S.A. y la metodología seguida por el Banco Galicia para informarle la cobranza, los actuantes corroboraron las diferencias apuntadas en el informe final de inspección, arribando a idéntica conclusión respecto del ajuste que debía realizarse en el gravamen. Que cabe hacer notar que en el acto recurrido se expresa que el Fisco computó como pago a cuenta del tributo la suma de \$ 614.167,95, indicándose que persiste una diferencia de impuesto por las sumas de \$ 13.878,15 y \$ 10.514,87 por los períodos 2004 y 2005, respectivamente, intimándose el ingreso de estos importes en razón de no haber aportado pruebas que pudieran justificar la omisión de impuesto.

Que sobre las diferencias reclamadas en la resolución determinativa, cabe analizar la pericia contable propuesta por la actora y cuya producción fuera ordenada por este Tribunal (fs. 285/292 de Autos).

Que al responder sobre el monto total de los depósitos realizados en las cuentas bancarias de Cervecería y Maltería Quilmes S.A., en pago de las facturas de compras realizadas en el período 1/1/04 al 31/12/05, los peritos exponen que de la compulsión de los depósitos bancarios registrados en el Libro Diario Nº 5, la información brindada por la Cervecería –que consta en las actuaciones administrativas y la documentación respaldatoria de dichos depósitos–, observaron que los montos considerados por la A.F.I.P. para determinar el impuesto a los débitos y créditos bancarios omitidos por la empresa son correctos, en tanto existe coincidencia a excepción de los meses de setiembre de 2004 y marzo de 2005. Sobre dichos meses señalan que si bien le fueron exhibidos por el recurrente copia simple de dos recibos de cobranza emitidos por la Cervecería, de los que surgiría que fueron hechos con cheques, lo cierto es que advierten que esos montos fueron considerados por el ente fiscal en la liquidación como realizados en efectivo: destacan que no le fueron exhibidos los extractos bancarios correspondientes, habiendo argumentado la actora que dada la antigüedad de las operaciones no disponían de los mismos y que a pesar de haberlos solicitado al Banco Galicia, no habría obtenido respuesta de parte de ésta – pto. b)–.

Que no puede pasarse por alto que a f. 296 el Fisco impugna la pericia presentada en Autos y con relación al pto. b) del informe argumenta que la actora aportó copias simples de los recibos relacionados con los pagos vinculados con las operaciones celebradas con Cervecería y Maltería Quilmes S.A. sin que cuenten con firma o certificación alguna, por lo que considera que debe estarse a la liquidación efectuada por el Fisco.

Que los peritos son contestes en afirmar que los montos que fueron tomados por el ente fiscal para determinar el gravamen coinciden con el relevamiento por ellos realizado a excepción de los meses de setiembre de 2004 y marzo de 2005, sobre los que dicen haber tenido a la vista dos recibos de cobranza en copia simple, sin que pudieran cotejarlos con los extractos bancarios pertinentes, por lo que cabe concluir que la documental referida carece de eficacia en tanto se tratan de copias simples y que no han sido incorporadas a la causa, resultando por ello atinada la observación que hace la representación fiscal en el escrito impugnatorio de la pericia, además de puntualizarse que esta prueba no ha brindado nuevos elementos o datos relevantes para desvirtuar el criterio seguido por el ente fiscal.

Que por ello, considero que el ajuste practicado por el ente fiscal y que se ve reflejado en la resolución determinativa del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria debe ser confirmado.

VI. Con relación a la determinación de los impuestos al valor agregado y a las ganancias, según se expone en el informe final de inspección, de la verificación y comparación de los pagos a proveedores contabilizados mensualmente, los pagos informados por Cervecería y Maltería Quilmes S.A., y los saldos de la cuenta Caja, la inspección arribó a los sucesivos saldos negativos de la cuenta Caja por la suma de \$ 2.041.594,73, diferencia que fue considerada por el Fisco como ventas omitidas en el caso del I.V.A. y un incremento patrimonial no justificado en el impuesto a las ganancias.

Que en el caso del I.V.A. la inspección procedió a ajustar el débito fiscal declarado en los períodos de julio de 2004 a junio de 2005, determinando que adeudaba en concepto de tal gravamen la suma de \$ 427.044,90, conforme fuera indicado en la resolución por la que se le corrió vista (vide anexo f. 252 cpo. II ant. I.V.A.); mientras que en el caso del impuesto a las ganancias del período 2005, de la liquidación practicada por el Fisco resulta un impuesto de \$ 40.692,43, indicándose que para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se detrajo el 83% del monto ajustado en concepto de impuesto sobre los débitos

y créditos en cuenta corriente bancaria que es de \$ 329.799,56, así como también los quebrantos trasladables de los períodos fiscales 2001 a 2004 por un monto de \$ 2.134.362,96 (ant., f. 211 cpo. II ganancias).

Que en cuanto al cuestionamiento que efectúa el recurrente acerca del método presuntivo utilizado al momento de efectuar las determinaciones de oficio bajo trato, de la reseña efectuada del informe final de inspección se advierte que el Fisco nacional obró con la suficiente diligencia en pos de recabar los elementos necesarios para determinar con exactitud la materia imponible, evitando en la medida de lo posible hacer uso del método presuntivo.

Al respecto, es importante recordar que la inspección tributaria opera como una colección de datos, es decir, se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto es la atribución de una potestad de comprobación encaminada a la búsqueda de hechos y datos que ignora el organismo recaudador, que le permitan establecer la corrección o inexactitud de lo declarado por el contribuyente, ello se corresponde con el sistema de autodeterminación que rige en nuestro país, donde la Ley de Procedimiento Tributario le otorga al Fisco nacional amplias facultades para verificar los datos contenidos en las declaraciones juradas confeccionadas por los contribuyentes y/o responsables, recayendo sobre los contribuyentes y terceros, el deber de colaboración con el organismo fiscal, puesto que, como sostiene Jarach, todos los administrados tienen un deber general de colaborar con la Administración, de modo tal que esta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas (Dino Jarach, "Curso de Derecho Tributario", Ed. Cima, 1980, pág. 310).

La doctrina ha definido a las presunciones, 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 (ver, al respecto, García Mullin, Roque: "Las presunciones en el derecho tributario" - Revista Derecho Fiscal - T. XXXVIII - pág. 489). Así, la presunción supone: a) un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante) sobre cuya existencia no existen dudas; b) elaborar, a partir de él, una regla de experiencia que nos dice cómo es normalmente el orden natural de las cosas; c) derivar de ello la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (hecho inferido, presumido, fundado) sobre el cual en realidad, no tenemos certeza alguna. En suma, las presunciones exigen la existencia de un planteamiento deductivo del que se haga derivar un juicio lógico, de modo que en sus normas reguladoras ha de existir siempre un hecho base cierto del que se extrae otro que es su consecuencia (cfr. T.F.N. "Clapea S.A.C.I.F.I." del 5/9/89; "Acería Bragado S.A." del 27/12/96; "Chacra Abdelmassih" del 27/8/98 "Manufacturas Centauro" del 18/2/99 y "Pluma Blanca S.A." del 3/5/99, entre muchos otros).

Que, en estas condiciones, no resulta ocioso recordar que la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; ésto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración; y así la presunción legal se caracteriza "porque la norma escrita describe un proceso de deducción lógica de forma que constatada la existencia de un hecho base, es posible determinar la existencia de otro que normalmente le acompaña del que derivan efectos jurídicos determinados" (Eseverri Martínez Ernesto, "Presunciones legales y derechos tributarios", Madrid, Marcial Pons 1995).

Que la Ley de Procedimiento Tributario faculta al organismo recaudador a determinar de oficio la obligación impositiva, cuando el contribuyente no presente las declaraciones juradas o, que las mismas resulten impugnables, y en ese caso liquidar el gravamen correspondiente en forma directa, por conocimiento cierto de la materia imponible, o por estimación, si los elementos conocidos sólo permiten

suponer la existencia y magnitud de aquélla. En esta línea, el art. 18 establece distintos indicios que el Fisco puede valerse para arribar a tal estimación, fijando aquéllos que admiten prueba en contrario.

A tenor de lo expuesto, procede desestimar el agravio referido al método seguido por el ente recaudador para determinar la materia imponible en los gravámenes objeto de examen.

VI. Que dicho ésto, cabe puntualizar que el recurrente se agravia de que el Fisco impugnó parcialmente los montos incorporados en el Tít. III de la Ley 26.476, cuyo acogimiento fue realizado luego de haber contestado la vista del art. 17 de la ley de rito y antes del dictado de los actos apelados en Autos. Que tal como surge de las resoluciones objeto de esta “litis”, el juez administrativo entendió que no procedía en el caso los beneficios del art. 32 de la normativa citada respecto de las sumas de \$ 500.000 y \$ 380.090,50 relacionados con la compra de una parte indivisa de un terreno ubicado en la localidad de Ezeiza y la compra de un camión a la firma Logibal S.A., respectivamente, estableciéndose en consecuencia la diferencia del impuesto al valor agregado que la actora adeuda, mientras que en el caso del impuesto a las ganancias el resultado impositivo ajustado no dio suma alguna a ingresar (vide fs. 29/30 y 53 de Autos).

De acuerdo con las constancias aportadas y agregadas en las actuaciones administrativas, la actora exteriorizó bienes bajo el Tít. III, art. 27 inc. e) de la Ley 26.476, relacionando los montos invertidos con los ajustados por el Fisco en los impuestos antes referidos (vide ant. adm., descargo de fs. 214/219 vta. y formularios fs. 245/247, cpo. II de ganancias).

Que frente a esta exteriorización el Fisco, como medida para mejor proveer, efectuó distintos requerimientos al recurrente, a fin de que le acompañara el detalle y documentación respaldatoria que acredite los bienes incluidos en el citado régimen, y si contaba con ellos al 31/12/07, con la debida aplicación de los mismos (ant. fs. 251/252 cpo. II ganancias). Que, al responder la citada medida la recurrente aportó copia de cada uno de los bienes que se incorporaron al patrimonio de la sociedad con el fin de acreditar la inversión del monto incorporado en el Tít. III de la ley antes citada, indicando que el monto exteriorizado al 31/12/07 fue dinero en efectivo que se invirtió antes del 31/8/09, detallando los bienes adquiridos, esto es dos inmuebles, dos camiones, tres semiremolques y un automóvil, los que identifica con el domicilio o patente, según corresponda (f. 283 cpo. II ant. ganancias).

Informa adicionalmente que en el caso del terreno ubicado en la localidad de Ezeiza si bien fue suscripto el boleto de compraventa con fecha 31/8/09 y ha tomado posesión en ese acto, dice que –a ese momento– se encontraba pendiente la escrituración (fs. 287/288 vta. y f. 295 ant. citados). Por otro lado, del acta labrada por los funcionarios fiscales con fecha 12/4/10 en ocasión de constituirse en el predio de Ezeiza antes referido, siendo atendidos por el apoderado de la firma recurrente, los actuantes constataron que se trata de un “terreno baldío”, manifestando el representante de la recurrente que la empresa se halla en posesión del inmueble (fs. 488/488 vta. cpo. III ganancias).

Que el escribano interviniente en la adquisición del terreno ubicado en Ezeiza, surge de los antecedentes que, con motivo de las diligencias dispuestas por el juez administrativo, los funcionarios actuantes se apersonaron en la Escribanía tomando vista de las actuaciones notariales referidas a la compraventa del terreno localizado en Ezeiza, manifestando el escribano, Sr. Tiscornia, que el inmueble que ha sido objeto de sendos boletos de compraventa suscriptos el 28/8/09 y el 31/8/09 (vale aclarar, el primero entre la Sra. Kon y el Sr. Pita y el segundo de ellos entre el Sr. Pita y la aquí recurrente), está “con escrituración en trámite, aguardando documentación referida a expedientes sucesorios correspondientes a los titulares de dominio”, dado que el Sr. Pita compró el terreno a los herederos de ellos, quienes contaban con las declaratorias de herederos pertinentes (fs. 340/340 vta. ant. aludidos).

Que, cabe señalar que luce agregado en las actuaciones copia de la escritura traslativa de dominio del 24/6/10, firmada por la Sra. Kon y otros –herederos de los Sres. Arnaldo Kon e Isaac Kon– por tracto abreviado, a favor del Sr. Pita por la fracción del terreno ubicado en la localidad de Ezeiza por la suma total de \$ 500.000, dejando aclarado que el Sr. Pita detentaba la posesión del lote vendido desde el 29/8/09 atento la tradición realizada por la Sra. Kon, indicándose en la escritura bajo análisis que según consta en el informe registral, el dominio estaba a nombre de Arnaldo Kon (6/12 avas partes), Isaac Kon (3/12 avas partes) y Elsa Ester Kon (1/12 avas partes) (fs. 561/570 vta. cpo. III ganancias). Que también fue incorporada copia de la escritura de venta por parte del Sr. Pita a Distribuidora Esteban Echeverría S.R.L. de fecha 24/6/10, de una parte indivisa del terreno ubicado en Ezeiza por la suma de \$ 500.000, haciendo constar que le fue entregada la posesión que le corresponde sobre la mitad indivisa el 31/8/09, dejando constancia el comprador que los fondos surgen de la declaración realizada ante la A.F.I.P. en los términos del Tít. III de la Ley 26.476 (fs. 571/573 vta. ant. cpo. III ganancias).

Que en virtud del requerimiento efectuado como parte de las medidas dispuestas, la Sra. Elsa Ester Kon manifiesta que el 29/8/09 por boleto de compraventa vendió al Sr. Pita la parte indivisa del 14,59% que le correspondía del lote de Ezeiza, explica que el inmueble fue adquirido en un 50% por su padre y fallecida su madre el 25% que le correspondía fue heredado por sus tres hijos entre los que ella se encuentra recibiendo el 8,33%, que fallecido su padre el porcentaje restante es heredado por su segunda esposa y los tres hijos, recibiendo en este caso el 6,26% lo que totaliza el 14,59% que vende al Sr. Pita, indicando que el 29/3/10 le otorgó poder al Sr. Pita para escriturar su parte indivisa enajenada (vide copia del poder, fs. 552/552 vta. y 493/495 cpo. III ganancias).

Que del análisis de la documentación relevada, el Fisco concluyó que al 31/8/09 el vendedor del lote, Sr. Pita, sólo podría haberle cedido derechos sobre el 14,59% del terreno, entendiéndose por ello que no se dio cumplimiento con lo estipulado en el Tít. III de la Ley 26.476 en cuanto a la inversión en bienes que debió haber realizado la responsable, remitiéndose a lo dispuesto por el art. 2 de la Res. Gral. D.G.I. 2.527 a los fines de considerar perfeccionada la incorporación de la inversión al patrimonio de los inmuebles –vide Nota Nº 1044/10 (División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P.-D.G.I.) del 5/11/10, fs. 574/582 cpo. III ganancias y actos determinativos de I.V.A. y ganancias apelados–.

En cuanto a la compra del rodado a la firma Logibal S.A., lucen incorporadas, en las actuaciones copia la factura de fecha 31/8/09 que allí se individualiza –camión tipo tractor de carretera marca Renault, por \$ 380.090,50 más I.V.A. lo que da un total de \$ 420.000–, aportando la empresa vendedora copia del recibo del pago recibido por tal concepto en cheque del Banco Galicia, ficha del cliente y asiento contable de fecha 27/8/09 donde figura tal operación (ant., fs. 289, 387 y 388 cpo. II ganancias), Asimismo, se incorporó en las actuaciones copia del título de propiedad del citado automotor (f. 430 cpo. III ant. ganancias). Que el Fisco considera sobre esta inversión que de acuerdo con lo previsto en el art. 55 de la Ley 26.476 el recurrente debió realizar el depósito del dinero en el Banco de la Nación Argentina o en entidades financieras que cumplan los requisitos establecidos en el segundo párrafo del art. 29 de dicha ley, mientras que el pago se hizo mediante cheque del Banco Galicia, y por lo tanto en este caso no se comprobó el pago en efectivo ni el depósito del dinero para su posterior pago (ant., fs. 574/582 cpo. III ganancias y determinaciones de I.V.A. y ganancias apeladas).

En tal sentido, respecto de los montos utilizados para la compra del inmueble sito en la localidad de Ezeiza y del rodado antes aludido, el juez administrativo entendió que ante el incumplimiento de lo fijado en el art. 27 de la Ley 26.476 y lo establecido en el art. 72 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09, no le

correspondían los beneficios establecidos en el art. 32 de la ley referida por la suma de \$ 807.140,50, y determina el monto de I.V.A. y ganancias adeudado.

VII. Que el Tít. III de la Ley 26.476 (B.O.: 24/12/08) estableció un régimen de exteriorización de tenencias de moneda extranjera, divisas y demás bienes del exterior y de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país. Que de los formularios acompañados por la actora en sede fiscal, surge que la actora encuadró su acogimiento en las previsiones del inc. e) del art. 27 de la ley citada.

Que dicha norma dispone que “El importe expresado en pesos de la moneda extranjera, divisas y demás bienes que se exterioricen, estará sujeto al impuesto especial que resulte de la aplicación de las siguientes alícuotas: ... e) Tenencia de moneda extranjera y/o divisas en el exterior, y moneda local y/o moneda extranjera en el país, que se destine a la construcción de nuevos inmuebles, finalización de obras en curso, financiamiento de obras de infraestructura, inversiones inmobiliarias, agroganaderas, industriales, turismo o de servicios, en el país: uno por ciento (1%). Las aludidas inversiones, deberán permanecer en cabeza de su titular por un plazo de dos años, en las condiciones que establezca la reglamentación”, expresando que “El incumplimiento de las condiciones establecidas en los incs. d) y e) precedentes, dará lugar a la pérdida de los beneficios dispuestos en el art. 32 de la presente ley”.

Por su parte el art. 32 de dicha ley señala, en su parte pertinente, que: “Los sujetos que efectúe la exteriorización e ingresen el impuesto especial que se establece en el art. 27, conforme con las disposiciones de este título, no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio del cumplimiento de la Ley 25.246 y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios: a) no estarán sujetos a lo dispuesto en el inc. f) del art. 18 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), con respecto a las tenencias exteriorizadas ... c) Quedan liberados del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar por períodos fiscales comprendidos en la presente normalización, de acuerdo con las siguientes disposiciones: 1. Liberación del pago de los impuestos a las ganancias, a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas y sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, por el equivalente en pesos de la tenencia de moneda local, extranjera, divisas y demás bienes que se exterioricen. 2. Liberación de los impuestos internos y al valor agregado. El monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas –o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada– por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar ...”.

Asimismo, la Res. Gral. 2.560 (B.O.: 5/8/2009) (*) al reglamentar el inc. e) del art. 27 antes aludido, establece en sus arts. 66, 67 y 68 que –con el alcance que se indica en el Anexo VII–, se considerará que se cumple con dicha norma cuando los fondos exteriorizados se apliquen a la construcción, adquisición de inmuebles, financiamiento de obras de infraestructura, adquisición o fabricación para uso propio de bienes de capital –definidos como tales en la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.)–, inversiones inmobiliarias –excluidas las comprendidas en el inc. d) del art. 27 citado–; adquisición o construcción de bienes de activo fijo –no comprendidos en los incisos anteriores–, destinados a la producción agroganadera, incluida la de reproductores machos y de hembras de pedigrí o puras por cruce, adquisición o construcción de instalaciones, incluyendo amoblamientos y equipamiento nuevos, destinados a la prestación de actividades directa o indirectamente relacionadas con el turismo; la adquisición o construcción de bienes de activo fijo –no comprendidos en los incisos anteriores–, inversiones destinadas a la producción televisiva, cinematográfica, editorial, publicitaria, incluyendo las

realizadas por cualquier otro medio o soporte audiovisual y/o las inversiones en la industria cultural, así como las destinadas a la adquisición, realización o restauración de obras de arte (art. 66 de la resolución); precisándose que en el caso de que las inversiones a que se refieren el inc. e) del art. 27 de la Ley 26.476, se exceda el plazo correspondiente a su finalización cuáles son las presentaciones que debe realizar (art. 67 de la resolución), disponiendo que en el caso de las inversiones a que se refiere el inc. e) del art. 27, destinadas a la construcción de nuevos inmuebles, la finalización de obras en curso, al financiamiento de obras de infraestructura o a desarrollos inmobiliarios de cualquier naturaleza, el plazo de permanencia de la inversión previsto en la referida norma, se considerará cumplido, incluso, cuando las respectivas obras se hayan concluido con anterioridad a la finalización del mismo. En estos casos, los inversores podrán disponer de los respectivos bienes (art. 68 de la resolución general).

() La Editorial entiende que se trata de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09.*

Que no puede soslayarse que el art. 28 de la Ley 26.476 también contempla que quedan comprendidas en las disposiciones de este Tít. III la tenencia en moneda extranjera o nacional en el país que cumpla con el requisito previsto en el inc. d) del art. 26 de la ley, inciso éste que dispone que la exteriorización de la moneda extranjera, divisas y bienes, debía efectuarse “mediante su depósito –en el caso de tenencias en el país– en entidades comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 y sus modificaciones ...”, mientras que los arts. 54 y 55 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09, explican, el primero de ellos, que “la obligación prevista en el inc. d) del art. 26 de la Ley 26.476 –acreditación en cuentas abiertas en el Banco de la Nación Argentina o en entidades financieras regidas por la Ley 21.526 y sus modificaciones, de acuerdo con las normas que al efecto dicte el Banco Central de la República Argentina (B.C.R.A.)–, procederá respecto de las tenencias exteriorizadas que encuadren en lo dispuesto por el inc. b) del art. 27 de la Ley 26.476 y en los casos alcanzados por lo previsto en los artículos siguientes”; a lo que cabe señalar que el inc. b) del art. 27 citado se refiere a “Bienes radicados en el país y tenencia en moneda local o extranjera en el país a la que no se le diera algún destino de los previstos en los incs. c), d) y e) de este artículo ...”; y la segunda norma citada contempla que “Los sujetos que exterioricen tenencias en moneda extranjera y/o divisas en el país el día 31/12/07 y que, de conformidad con lo consignado en el formulario de declaración jurada “E” 1205, los destinen a los fines indicados en los incs. c), d) y e) del art. 27 de la Ley 26.476, sin haberse efectuado previamente su depósito bancario, gozarán de los beneficios consagrados en el Tít. III de aquélla siempre que acrediten la efectiva inversión de los fondos al destino comprometido, hasta el día 31 de agosto de 2009, inclusive”.

Por último, el art. 72 de la citada resolución dispone que de darse la situación prevista en el antepenúltimo párrafo del art. 27 de la ley se producirá el decaimiento de los beneficios previstos en el art. 32 de la misma.

VIII. Que precisada la normativa aplicada por el ente fiscal como la invocada por la actora, cabe adentrarse sobre las objeciones que realiza el Fisco respecto del monto incorporado en el Tít. III de la Ley 26.476 y que fuera destinado a la compra de un terreno. Que sobre este punto la actora se agravia de que el Fisco entienda que el vendedor del mismo no poseía derecho alguno sobre la parte indivisa objeto de la operación, afirmando la recurrente que la misma se concretó remitiéndose al boleto de compraventa y la escritura traslativa de dominio que en copia acompaña.

Conforme la reseña efectuada de los antecedentes administrativos y de lo estipulado por la normativa citada en el Considerando precedente, cabe señalar que a priori se observa que, en lo que hace a la inversión relacionada con la compra de la cuota parte indivisa del terreno ubicado en la localidad de Ezeiza la actora cumplió con la normativa aludida, no obstante ello el Fisco impugna el monto correspondiente a tal inversión por el hecho de que el vendedor del lote le habría otorgado la posesión

del mismo a la firma del boleto de compraventa, cuando solo detentaba un porcentaje ínfimo de la propiedad (14,59%).

Que sobre este punto, resta referirse a la prueba ofrecida y producida en Autos.

Que cabe destacar que tanto en el boleto de compraventa como de la escritura de compraventa suscriptos entre el Sr. Pita y los copropietarios del terreno ubicado en Ezeiza (fs. 96/102 y 103/105 de Autos), el escribano ha dejado la debida constancia que el Sr. Pita a partir de la firma del boleto de compraventa ostentaba la posesión del bien inmueble la que luego, a través del boleto de compraventa suscripto entre el Sr. Pita y la aquí recurrente, le fue otorgada a la empresa apelante desde la firma de tal documento, lo que también ha quedado debidamente expuesto en la escritura traslativa de dominio (vide fs. 207/226, respuesta al oficio librado al escribano Eduardo Enrique Tiscornia quien remite copias certificadas de las escrituras matrices Nº 232 y 233, ambas del 24 de junio de 2010 y de los boletos de compraventa de fechas 29 y 31 de agosto de 2009, que se agregaron respectivamente a dichos instrumentos).

Que debo señalar que, contrariamente a lo expresado por el juez administrativo tanto en la Nota que luce agregada a fs. 574/582 de los antecedentes del impuesto a las ganancias –a la que ya se hiciera alusión en el Considerando VI del presente como en los actos recurridos, entiendo que no puede interpretarse que solo le fue otorgada al Sr. Pita la posesión del porcentaje correspondiente al dominio que detentaba la Sra. Elsa Kon, en tanto se trata de una parte indivisa y que en la escritura de compra expresamente se indicó que el Sr. Pita detentaba la posesión del inmueble sin limitación alguna, a lo que se agrega que ninguno de los copropietarios formuló objeción alguna sobre dicha circunstancia, ni se hicieron aclaraciones respecto de porcentajes como infiere el Fisco nacional, deducción que a su vez ha sido utilizada como único fundamento para denegar el beneficio previsto en la Ley 26.476.

Que de los testimonios brindados por el Sr. Emilio Esteban Pita y la Sra. Elsa Esther Kon (fs. 262/265 y 277 de Autos) surge que el primero de los nombrados admite haber realizado una operación de compraventa de un terreno en la localidad de Ezeiza a mediados de 2009, suscribiendo un boleto de compraventa con la Sra. Elsa Esther Kon, quien era propietaria y tenía la posesión del mismo, la que le fue cedida a la firma del boleto de compraventa, respondiendo que le compró a la Sra. Kon el 14,59% del lote por encontrarse pendientes algunos trámites judiciales; y que luego de la firma de boleto de compraventa aludido, procedió a vender el 50% del terreno a Distribuidora Esteban Echeverría S.R.L. mediante la suscripción de un boleto de compraventa, entregando la posesión del terreno a esta sociedad, precisando que el lote no tenía ninguna división. En el caso de la Sra. Kon, dijo haber vendido al Sr. Emilio Esteban Pita, mediante la suscripción de un boleto de compraventa con fecha 29/8/09, el 14,59% del lote ubicado en Ezeiza, porcentaje que le pertenecía por haberlo heredado de sus padres, manifestando que el lote era propiedad de ella en la proporción aludida y de los herederos de Raúl y Arnaldo Kon, declarando que la posesión del lote, antes de la venta aludida, era ejercida por sus copropietarios y luego de la venta responde que no sabe quien la ejerció.

Que al respecto, cabe destacar que ni el art. 27, inc. e) de la Ley 26.476 ni la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09 cuando reglamenta esta norma, prevén que la inversión relacionada con los inmuebles deba hacerse por el 100% de la propiedad, por lo que a los fines dispuestos por dicha ley, entiendo que la compra de una cuota parte indivisa resulta plenamente válida a fin gozar de los beneficios previstos en el art. 32 de dicha ley, siendo relevante a tal fin que la actora haya tenido la posesión antes de las fechas que fija dicha normativa.

Que en tal inteligencia, resulta interesante recordar que el art. 3 de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que se considerará configurada la enajenación de los inmuebles "... cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aún cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio", que dicho texto recepta lo expresado en la Res. Gral. D.G.I. 2.527 (B.O.: 1/3/85) a la que hace referencia la representación fiscal.

Que ello así, y habiendo quedado demostrada la posesión del terreno que detentaba la empresa recurrente, tal como ha quedado evidenciado a través de los instrumentos aportados como documental y remitidos por oficio, los testimonios de los intervinientes en las operaciones de compraventa del inmueble y la constatación realizada por los propios funcionarios con motivo de las medidas para mejor proveer dictadas en el marco del procedimiento de determinación de oficio, cabe concluir que la impugnación sobre la suma exteriorizada que se vincula con la compra por la recurrente de una parte indivisa del lote de Ezeiza, carece del debido sustento y, por lo tanto, corresponde revocar en este punto la determinación realizada por el ente fiscal tanto en el I.V.A. como en el impuesto a las ganancias.

VIII. Por otro lado, con relación a la compra del camión y que el Fisco impugna su exteriorización en el Tít. III de la Ley 26.476 por considerar que se habría incumplido con la normativa en relación al pago del rodado, la recurrente destaca que el mismo se hizo mediante cheque del Banco Galicia, agravándose de que el Fisco considere que no proceden los beneficios previstos en el art. 32 de la Ley 26.476 por no haberse realizado el depósito en el Banco de la Nación Argentina o entidades financieras, a tenor del requisito que fija el art. 29 segundo párrafo de dicha ley, poniendo de resalto que el art. 55 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09 establece que de no depositarse los fondos en entidades bancarias habilitadas al efecto el contribuyente gozará de los beneficios dispuestos en la ley en tanto se acredite la efectiva inversión de los fondos al destino comprometido hasta el 31/8/09.

Que en el informe pericial (fs. 285/292 de Autos) al responder los expertos sobre este punto, informan que la empresa registró con fecha 31/8/09 el pago de la factura correspondiente a la compra del camión a Logibal S.A. por la suma de \$ 420.000, la que fue abonada con cheque del Banco Galicia de fecha 28/8/09, indicando que, según surge del mayor de la cuenta contable N° 1 Caja Principal al M/8/2009, la recurrente contaba con un saldo de dinero en efectivo suficiente como para realizar dicho pago –pto. e)–.

Que no siendo objeto de discusión la efectiva compra por parte del recurrente del camión, así como tampoco que a la fecha prevista por la Ley 26.476 la empresa contaba con los fondos necesarios para realizar esa inversión, a tenor de la normativa "ut supra" Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09, tal como lo invoca la actora, y en tal sentido, corresponde revocar también en este caso el ajuste practicado por el Fisco nacional tanto en el impuesto al valor agregado como en el impuesto a las ganancias relacionado con el monto exteriorizado por la compra del rodado.

IX. Que resta referirse a la queja que formula la actora respecto del monto de impuesto a los débitos y créditos bancarios en cuenta corriente bancaria que fuera deducido en el impuesto a las ganancias por la actora y que el Fisco impugna en un 83%, puesto que admitió únicamente como pago a cuenta el 17% del importe del citado tributo.

La actora sostiene que por aplicación de lo establecido en los arts. 80 y 87, inc. a) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el monto del tributo puede ser deducido, planteando en subsidio que de no prosperar su posición debió aplicarse lo dispuesto por el art. 81 quinto párrafo de la ley de rito, en tanto manifiesta que el monto impugnado correspondería al ejercicio anterior.

Que conforme lo establecido por el art. 4 de la Ley 25.413, luego de la modificación introducida por la Ley 25.453, el Poder Ejecutivo queda facultado para disponer que el impuesto constituya, en forma parcial o total, un pago a cuenta de todos o algunos de los impuestos y contribuciones sobre la nómina salarial –con la única excepción de las correspondientes al Régimen Nacional de Obras Sociales–, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. A su vez el art. 13 del Dto. 380/01 y modificaciones, estableció el porcentaje que los sujetos pueden computarse como pago a cuenta.

Que ello así, la discusión se centra en establecer si procede la deducción como gasto en el impuesto a las ganancias el 83% del impuesto a los débitos y créditos bancarios, atento haber ya admitido el ente fiscal el cómputo como pago a cuenta del impuesto a las ganancias del 17% restante.

Que sobre este tema la actora propuso como prueba sendos puntos de pericia (vide fs. pericial de fs. 285/292 de Autos). Que al contestar sobre el importe que correspondería considerar como gasto devengado al 30/6/05 y al 30/6/06, proveniente del ajuste en el impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, los expertos se refieren a los montos que surgen de la resolución determinativa apelada en Autos, para luego el perito de la actora señalar que de acuerdo con las normas aplicables al caso se puede computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 17% del impuesto determinado, estimando que –en su opinión–, el porcentaje restante puede ser considerado como gastos devengados en cada uno de los períodos fiscales fijando los montos que entiende corresponderían, y cita jurisprudencia que avalaría tal proceder, pronunciándose a favor de peticiones que la actora formula en su escrito de apelación respecto de la aplicación al caso de las correcciones simétricas; por su parte el perito propuesto por el Fisco nacional al responder acerca de cuál es el monto a considerar como gasto devengado, dice que como el procedimiento de determinación y la cancelación del tributo fue efectuado mediante la adhesión al régimen de regularización establecido por la Ley 26.476, lo que tuvo lugar el 30/6/09, ésto es con posterioridad al cierre de los ejercicios cuestionados en Autos, a la luz de lo dispuesto por el art. 18 de la Ley del Impuesto a las Ganancias no corresponde cargar un gasto mayor a los ejercicios 2004 a 2006 –pto. e)–.

Que en la pregunta siguiente se pide que en función del punto precedente, los peritos informen la recomposición de la materia imponible del impuesto a las ganancias y el nuevo impuesto determinado o el quebranto resultante, como también el saldo de impuesto que surja de ello, a lo que el perito de la actora respondió –en base a las consideraciones expuestas en el punto precedente–, que estima la recomposición de los quebrantos acumulados para cada uno de los ejercicios cerrados al 30/6/04 y 30/6/05, reiterando la aplicación de las correcciones simétricas previsto en el art. 81 de la ley de rito; por otro lado el perito del Fisco nacional hace constar que no le fueron exhibidas por el recurrente las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos 2004 a 2006, no obstante ello conforme lo expresado en el punto precedente, dice que no corresponde efectuar ninguna recomposición de la base imponible para tales ejercicios, poniendo de resalto que los ejercicios 2004 y 2006 no forman parte del acto administrativo apelado en Autos –pto. d)–.

Que a f. 296 el Fisco impugna la pericia presentada en Autos, objetando las respuestas dadas en los ptos. c) y d) con fundamento en que el perito de la actora realizó una reliquidación sobre períodos que exceden el acto apelado que solo involucra al ejercicio 2005, además de subrayar que no fue acompañado el Anexo 1 que hace mención el citado perito y no dice qué documentación analizó para realizar la recomposición de los montos máxime cuando el perito del Fisco solicitó las declaraciones del impuesto a las ganancias y no le fueron aportadas, impugnado en consecuencia los importes expuestos por el perito de la contraparte.

Que sobre las consideraciones vertidas por la apoderada fiscal respecto de los dichos del perito de la actora, debe señalarse que las mismas no pueden prosperar. Que si bien es cierto que en el caso del impuesto a las ganancias el único período objeto de la presente "litis" es el año 2005, resulta razonable que el perito reliquidara el impuesto del año anterior teniendo en cuenta que el impuesto a los débitos y créditos bancarios determinado comprende también meses del año 2004, a lo que se agrega que el perito designado por el Fisco nacional también menciona en su respuesta al período anterior y posterior al discutido. Por otra parte, por más que los peritos al contestar el punto de pericia hubieran involucrado el cálculo del período 2004 o 2006 del impuesto a las ganancias, ello no implica de manera alguna que este Tribunal deba expedirse sobre períodos ajenos a la "litis".

Que en lo que respecta a las observaciones que formula la recurrente sobre lo informado por el perito contador del Fisco, conforme da cuenta el escrito de fs. 299/301 vta., en tanto considera injustificado el argumento expuesto en el pto. c) del informe alegando que el citado perito se negó a contestar el punto pericial aludido. Expone que el punto pericial se encontraba orientado a verificar la corrección de los montos de impuesto a los débitos y créditos bancarios, insistiendo que el 83% que no es computado como pago a cuenta debe ser admitido como gasto deducible. Que cabe poner de resalto que el recurrente manifiesta que "... surge prístimo de lo manifestado por el perito de la A.F.I.P. que el mismo no ha siquiera leído el recurso de apelación en cuyo contexto se admitió la prueba ..." para agregar que ello "... echa por tierra cualquier utilidad que pueda otorgarse a los dichos expresados por el perito del organismo recaudador" (sic. f. 300, segundo párrafo), y cita el mismo precedente jurisprudencial al que alude el perito designado a su propuesta. Que debo destacar que las razones en las que sustenta su impugnación no pueden ser admitidas en tanto y en cuanto no es función del perito responder las cuestiones planteadas por la recurrente en el escrito de inicio, ni dar una opinión subjetiva del terna sometido a su conocimiento profesional. En tal sentido, debe recordarse que el perito no puede tener otra misión que la de asesorar al juez en punto a la apreciación de los hechos para los que se requiere el conocimiento especializado de una ciencia o industria y por lo tanto, todo aquello que rebase esa función auxiliar, resulta carente de valor de convicción.

Que la actora también impugna la respuesta dada por el perito del Fisco en el pto. d), en cuya formulación se hace constar que los peritos debían expedirse a tenor de lo informado en el punto anterior, por lo que no llama la atención que el recurrente tampoco comparta lo indicado por el perito del Fisco.

Que de lo expuesto solo cabe desestimar las objeciones que exponen el Fisco y la actora contra la pericia en tanto la impugnación se sustenta en una mera alegación de los pareceres subjetivos o de razonamientos genéricos del contenido de las distintas respuestas vertidas en el dictamen que se ataca.

Que, dicho esto, corresponde señalar que por un lado el Fisco se opone a la deducción del porcentaje del impuesto a los débitos y créditos bancarios alegando que la normativa del citado tributo prevé el porcentaje admitido como pago a cuenta, y el perito designado a propuesta de dicha repartición se limita a argumentar que no procede dado que el procedimiento de determinación y la cancelación del tributo fue efectuado con posterioridad al cierre del ejercicio fiscal del impuesto a las ganancias.

Que al respecto, debe señalarse que "de la economía propia del gravamen surge que los gastos devengados en un período fiscal no deducidos impositivamente en el mismo por el contribuyente, deben incidir en el ejercicio de devengamiento, aún cuando no surja de la autoliquidación que debió practicar el sujeto pasivo" (conf. "Cerámica Bolla S.A.", sentencia del 2/5/00, Sala "A", de este Tribunal). Que cabe traer a colación también el criterio expuesto por la Alzada al resolver la causa "Ponieman Hnos. S.A.I.C.A." del 6/9/65 ("Derecho Fiscal", T. XV, pág. 585) en donde sostuvo que "si el

contribuyente sigue el método de lo devengado, resulta indiferente que el pago del gasto se haya efectuado o no; a los efectos de su deducción en el balance impositivo basta con que lo deba. Por lo tanto, las diferencias de impuestos determinadas por la Dirección son deducibles en el año fiscal a que corresponden y no en aquél en el que se efectúa su determinación, pues el momento en que se descubra la diferencia impaga no cambia el momento en que se lo devengó". Que en igual sentido la Dirección General Impositiva expuso en el Dict. D.A.T. y J. 73/82, que las diferencias de impuestos y sus respectivos intereses resarcitorios y actualizaciones, proveniente de ajustes, se deben computar en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinan si el método de imputación seguido por el contribuyente es el de lo devengado (conf. Marcelo D. Rodríguez, "Ganancias, bienes personales, ganancia mínima presunta" Ed. Osmar de Buyatti, 2007, ob. cit., pág. 237).

En este caso si bien el recurrente omitió el pago del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, dicho tributo ya se encontraba devengado (conf. Res. Gral. A.F.I.P. 1.135/01) y que, a la luz del procedimiento determinativo, el Fisco admitió su pago a cuenta en el porcentaje establecido por la legislación, sin que se advierta impedimento alguno para que el monto restante no pueda ser admitido como gasto en tanto ha quedado evidenciado que el mismo está vinculado a la obtención de ganancia gravada (Cfe. Alfredo Lamagrande, "Ley de Impuesto a las Ganancias Comentada y Anotada" 3.ª Edición actualizada, Editorial La Ley, pág. 821).

Que ello así, procede hacer lugar al planteo efectuado por la actora sobre este punto admitiéndose como gasto el monto del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancario correspondiente.

Que por la forma en que se resuelve no procede pronunciarse sobre las cuestiones opuestas en subsidio, teniendo en cuenta que los períodos 2004 y 2006 del impuesto a las ganancias no son objeto de la presente "litis".

X. Que sobre los intereses resarcitorios liquidados e intimados en el acto correspondiente a los débitos y créditos bancarios en cuenta corriente, debe recordarse 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. En tal sentido cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver con fecha 1/6/00 la causa "Citibank N.A. c/D.G.I." sobre este tema ha expuesto que: "si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario ..., que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes ..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas".

Que ello así, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

XI. Que resta referirse sobre la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley de rito fiscal, graduada en un 70% del gravamen a los débitos y créditos bancarios.

Que en cuanto a la imputación realizada, cabe señalar que si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el art. 45 de la Ley 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. C.N.A.C.A.F., “Velocidad Tiempo Cero S.A. c/D.G.I.”, Sala II del 28/6/07; “La Rueda Porteña S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I.”, Sala IV, del 27/10/98) y recae en el apelante demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se les imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias, sin que en el caso concreto se hayan acreditado elementos que lo exoneren de culpa.

Que ello así considerando las circunstancias analizadas en el presente decisorio, corresponde confirmar la sanción impuesta en tanto se encuentra debidamente justificado el encuadre en el tipo penal, así como también la graduación que aplica el juez administrativo.

X. Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la determinación del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, con más intereses resarcitorios y multa; revocar las resoluciones por la que establece el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias en todas sus partes.

Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

La Dra. O’Donnell dijo:

I. Que adhiero al relato de los hechos efectuado por la vocal instructora en los Considerandos I a III y comparto el rechazo al planteo de nulidad dispuesto en el Considerando IV, al igual que la revocación en todas sus partes de las Res. 277/10 y 278/10 (División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P.-D.G.I.) que se propone en los Considerandos VI a IX.

II. Que respecto a la determinación de oficio practicada en la Res. 276/10 (División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P.-D.G.I.) corresponde su confirmación en atención a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en los Autos “Piantoni Hnos. S.A.C.I.F.I. y A. c/D.G.I. s/recurso directo de organismo externo”, del 12 de diciembre de 2017, toda vez que se encuentran acreditados en el caso también los supuestos allí tenidos en cuenta para concluir en la existencia del sistema organizado de pagos al que se refieren las normas legales y reglamentarias que rigen en la aplicación del gravamen y que determinan la procedencia del pago del mismo, toda vez que: a) en los períodos fiscales 01/2004 a 10/2005 comprendidos en dicho acto la recurrente ha efectuado en forma regular depósitos en efectivo en las cuentas de su proveedora –Cervecería y Maltería Quilmes S.A.; y b) dichos pagos fueron efectuados en el marco de una relación contractual entre ambas partes.

III. Asimismo, adhiero al pto. XI del voto precedente en cuanto propicia la confirmación de la multa aplicada en la Res. 276/10 (División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P.-D.G.I.).

IV. Respecto de las costas, comparto también la solución que sean soportadas conforme con los respectivos vencimientos.

El Dr. Martín dijo:

Que adhieren al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar la determinación del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, con más intereses resarcitorios y multa.
2. Revocar las resoluciones por la que establece el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias en todas sus partes.
3. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.
4. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco nacional, por su actuación en Autos en la suma de pesos tres mil doscientos ochenta (\$ 3.280) por la representación procesal y de pesos ocho mil doscientos uno (\$ 8.201) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, las etapas cumplidas y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en Autos, conforme lo dispuesto por los arts. 9, 7, 19, 37, 38 y cs. de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432.
5. Regular los honorarios del contador Mauricio Leonardo Olijavetsky por la labor desarrollada en Autos como perito contador designado a propuesta del Fisco nacional en la suma de pesos dos mil doscientos treinta y siete (\$ 2.237), teniendo en cuenta a tales fines la labor pericial realizada, el resultado obtenido y la proporción que deben guardar los honorarios de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron en el pleito (conf. C.S.J.N. Fallos: 260:14; y 300:70, entre otros).
6. Regular los honorarios de los Dres. Daniel Jorge Tosoni, Juan Miguel Rodrigo Tosoni Ladaga y Armando J. Catroppa, por su actuación en Autos en el carácter de coapoderado, copatrocinante y copatrocinante de la apelante, en las sumas de pesos cuarenta y un mil cuarenta y cuatro (\$ 41.044), pesos ciento treinta y ocho mil quinientos veintidós (\$ 138.522) y pesos quince mil trescientos noventa y uno (\$ 15.391) los que quedan a cargo del Fisco nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, las etapas cumplidas y la tarea desarrollada por los citados profesionales, conforme lo dispuesto por los arts. 9, 7, 19, 37, 38 y cs. de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432.
7. Regular los honorarios del contador Ricardo Miguel Chicolino por la labor desarrollada en Autos como perito contador designado a propuesta de la recurrente en la suma de pesos cuarenta y un mil novecientos setenta y seis (\$ 41.976), teniendo en cuenta a tales fines la labor pericial realizada, el resultado obtenido y la proporción que deben guardar los honorarios de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron en el pleito (conf. C.S.J.N. Fallos: 260:14; y 300:70, entre otros).
8. Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Fdo.: Edith Viviana Gómez, Agustina O'Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).

Ante mí: Nicolás Agustín Ciafardini, secretario letrado (int.).