

Jurisprudencia

Buenos Aires, 25 de junio de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Determinación de oficio. Aportes a cuenta de futuras emisiones. Ganancias omitidas. Ventas omitidas. Se confirman las resoluciones apeladas. Computer 2000 Argentina S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 25 días del mes de junio de 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 120 Nominación) para resolver el Expediente N18.041-I y sus acumulados Nros 18.641-1 y 18.042-1 caratulado: "Computer 2000 Argentina S.A. si recurso de apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- A fs. 24/47, 119/135 y 349/370vta., Computer 2000 Argentina S.A. (o Computer), interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la Ley 11.683 contra las Resoluciones dictadas el 29 de octubre de 1999 y el 28 de abril de 2000 por la División Revisión y Recursos de la entonces Región 7 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que: 1) se determina de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 12/94 a 11/95, disminuyendo el saldo de libre disponibilidad allí declarado y estableciendo un nuevo saldo de \$1.297.528,08 (Res. N 346/99), 2) se determina de oficio también el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1994, estableciendo un nuevo quebranto de \$916.762,61 (Res. 347/99), y, 3) se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 2, 3 y 4/1994, intimándola a ingresar las sumas de \$1.907,85, \$28.928,43 y \$21.674,77 respectivamente, más intereses, y se le aplica una multa de omisión de \$36.757,74, por aplicación del art. 45 de la ley. En dicho acto también se disminuye el saldo de libre disponibilidad del período fiscal 5 a 11/1994, estableciéndolo en \$312.584,17. (Res. 163/00).

Plantea en primer término la nulidad de dichos actos por haberse emitido a partir de premisas falsas, sin valorar la información aportada oportunamente.

Dice que el Fisco Nacional entiende que Los fondos con los cuales los ex - accionistas efectuaron los aportes a cuenta de futuras emisiones son en realidad ganancias omitidas en virtud que éstos no los reflejaron en sus propias declaraciones juradas del impuesto a las ganancias a pesar que aportó todos los elementos necesarios para desvirtuar tal argumento.

Destaca que si bien el juez administrativo reconoció la existencia de los aportes irrevocables realizados por los señores Resnik y Wegman, y no objetó el asiento contable del, 28 de febrero de 1994 por el importe de \$1.092.197,69 que refleja Los mismos, le resta credibilidad a dicho asiento como consecuencia de que los aportantes no pudieron explicar el origen de los fondos.

Considera que no le es exigible la verificación del origen de los fondos mediante los cuales sus accionistas efectúen aportes a cuenta de futuras emisiones de acciones, o la forma en que aquellos

realizan sus liquidaciones de impuestos. Entiende que no existe norma alguna que le imponga dicha carga, sea en relación a los accionistas o en relación a los miembros del directorio de la sociedad.

Se agravia que el Fisco Nacional pretenda asignarle efectos jurídicos al hecho de que en febrero de 1994 las compras se incrementaran notablemente y que el mayor monto provino de la facturación a empresas proveedoras vinculadas a DNI S.A. en las que participaba el señor Ricardo Resnik. Indica que no tiene relevancia el hecho de que se hayan efectuado pagos en efectivo en el mes de febrero de 1994 a tales proveedoras -las firmas Neat S.A., Nix Open System S.A., Noise S.A. y Nifty S.A.- por un monto total de \$1.159.322,10, ya que a la fecha en que Los mismos fueron realizados no existía normativa alguna que impusiera la obligación de utilizar ciertos medios de pago en lugar del pago en efectivo.

Destaca que el propio organismo recaudador sostiene que la documentación "inexistente" es la del Sr. Resnik y no la de la sociedad y que fueron él y el señor Wegman quienes no pudieron, supuestamente, acreditar el origen de los \$1.092.197,69 aportados a la sociedad, pero dicho hecho, aún en el caso de ser cierto, nunca le sería oponible.

Agrega que tampoco existe ninguna norma que imponga la obligación de registrar en el Registro Público de Comercio los aportes a cuenta de futuras emisiones de acciones, ya que [o que debe registrarse es el aumento o la disminución del capital social en el caso de que dichos aportes sean capitalizados, o el capital social sea reducido, por lo tanto, el organismo fiscal no puede pretender que se le provea de documentación que, tanto de hecho como de derecho, es imposible obtener.

Finalmente, ofrece prueba que hace a su derecho y solicita que se revoquen las resoluciones, con costas.

A fs. 66/70vta., 151/159 y 385/390 contesta los traslados de los recursos el Fisco Nacional, el que por los argumentos expuestos en los Considerandos de dichos actos solicita que los mismos sean confirmados, también con costas.

A fs.71 se abrió la causa a prueba y a fs.477 se dispuso su clausura y se elevaron los autos a consideración de la Sala. Por auto del 10 de noviembre de 2014 obrante a fs. 499 se ponen los autos a alegar, los que se agregan a fs.502/504 el del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de este derecho la recurrente.

A fs. 509 se hace saber a las partes que en virtud de los Dtos. 281/18 y 286/18 (B.O. 9/4/18), la Sala quedó integrada a partir del 23 de abril de 2018 por los Dres. Edith Viviana Gómez, Vocal Titular de la 10° Nominación, Agustina O'Donnell, Vocal Titular de la 11° Nominación, y Daniel Alejandro Martín, Vocal Titular de la 12° Nominación), y pasan los autos a sentencia.

II.- Que corresponde en primer lugar pronunciarse acerca del planteo de nulidad formulado por la recurrente, el que debe ser rechazado por cuanto a fs. 76/89 y 290/302vta. de las actuaciones administrativas se desprende que ésta ha tenido oportunidad de demostrar sus dichos aportando la prueba de los mismos, la cual fue considerada al momento del dictado de las resoluciones aquí recurridas. Por otro lado, no expone un perjuicio concreto o un menoscabo de su derecho de defensa, y convierte así la cuestión en una invocación de nulidad por la nulidad misma, sin que exista un interés que este Tribunal deba tutelar, por lo que debe rechazarse sin más.

III.- Que corresponde entonces expedirse sobre la legitimidad de los actos recurridos.

En Los períodos fiscales que aquí interesan, Computer (hoy Microglobal Argentina S.A.) tenía por actividad la distribución de productos informáticos. Los ajustes se originaron en la fiscalización llevada a

cabo en el marco de la cual al analizar los movimientos de la Caja en el mes de febrero de 1994 se detectó un ingreso de \$1.292.197,69 en el libro Subdiario de Caja y Bancos registrado el 28 de febrero de 1994 en concepto de aportes irrevocables para futura suscripción de acciones. Solicitada la documentación de los mismos, ésta adjuntó fotocopia del Acta de Directorio 14 del 13 de mayo de 1994 y de las notas de los dos accionistas aportantes del 15 de marzo de 1994, los señores Resnik y Wegman, que dan cuenta de su realización en dinero en efectivo, y al no poder verificar la capacidad patrimonial de éstos para realizar tales disposiciones de fondos en sus propias declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del período fiscal inmediato anterior 1993, decidieron darle a dicho importe el tratamiento previsto en el art. 18 de la Ley 11.683, considerándolos ingresos omitidos para el impuesto a las ganancias y ventas omitidas en el impuesto al valor agregado del período fiscal 1994, con sus consiguientes efectos en las declaraciones juradas de dichos períodos.

Corolario de ello, lo que la recurrente tenía que demostrar era la improcedencia del indicio adoptado por la fiscalización primero y luego por el juez administrativo o, en su caso, la irrazonabilidad de los resultados arribados a partir del mismo, deber que amparándose en que no existen normas que se lo impusieran decidió no cumplir, por lo que los resultados han de ser adversos a su pretensión.

En efecto, era Computer la interesada y por ende a la que le correspondía probar en contra de la presunción de ingresos sin declarar y de ventas omitidas que a partir de la imposibilidad de justificar el origen de los aportes de los accionistas le imputara el Fisco Nacional.

La prueba rendida con dicho propósito es la pericial contable obrante a fs. 320/324 de la que surge el asiento contable de los aportes del 28 de febrero de 1994 y también surgen las compras en el mes de febrero de 1994 de bienes de cambio y de bienes de uso a sus proveedoras Neat S.A., Nix Open Systems S.A., Noise S.A. y Nifty S.A. por \$1.324.546,44, y que fueron abonadas en dinero en efectivo, empresas con las que el señor Resnik, entonces Presidente del Directorio de Computer, reconoció vinculación.

Sin embargo, no surge de dicha prueba ni de ninguna otra, la efectiva realización de las operaciones comerciales con dichas firmas. Ello, a pesar que el señor Resnik también era el socio mayoritario de las empresas proveedoras, Las que circularizadas por la fiscalización manifestaron que no contaban con documentación respaldatoria de las operaciones en su poder por haber sufrido la pérdida de la totalidad de la misma, aclarando en el acta que obra a fs. 135 de las act. adm., que este hecho no fue denunciado a la policía ni ante la justicia. A ello cabe agregar que en el informe pericial, el experto designado por el Fisco Nacional dejó constancia que Neat S.A., Nix Open Systems S.A., Noise S.A. y Nifty S.A. no habían ingresado los débitos fiscales del impuesto al valor agregado del período fiscal febrero de 1994 por sus ventas a Computer, lo que también permite concluir en la falsedad de toda la operatoria sobre la cual el Fisco Nacional erigió la presunción.

Ello, sumado a que también en el informe pericial contable se deja constancia que no existe en la documentación de Computer ninguna constancia que se haya comunicado los aportes irrevocables a la IGJ, ni que se haya realizado ningún otro trámite en relación a los mismos, más allá de su instrumentación en un Acta y registración contable, llevan a la convicción que la recurrente no ha logrado desvirtuar la presunción aplicada con sustento en el art. 18 de la Ley 11.683, toda vez que ni desde el punto de vista formal o societario los aportes han sido aportes, más allá de su nombre, ni existe ningún elemento que permita justificar el origen de los fondos con los que fueron efectuados.

Las actuaciones administrativas sustanciadas en la instancia previa y los agravios formulados por la recurrente en esta instancia no explican la principal inconsistencia en la que la administración tributaria funda su indicio que es que los aportantes carecían de capacidad económica para hacer los aportes que

dicen haber hecho, con la particularidad que los aportantes no era extraños ni terceros a la sociedad, sino sus entonces accionistas e integrantes del directorio y Las excusas que han dado para evitar tales explicaciones no tienen sustento en las pruebas rendidas, ni tampoco tienen sustento en la letra de la ley.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar las Res. 346/99, 347/99 y 163/00 tanto en cuanto al capital como los intereses resarcitorios intimados en ellas, conforme el art. 37 de la Ley 11.683, así como también la multa de omisión aplicada en la Res. 163/00, por configurarse los elementos objetivo, configurado por la presentación inexacta de las declaraciones juradas originales del impuesto al valor agregado, y el subjetivo, que se extrae de la falta de diligencia incurrida en su confección, en los términos del art. 45 de la Ley 11.683, sin que se hayan invocado, menos aún probado causales exculpatorias válidas que permitan eximir su responsabilidad; todo ello, con costas a la vencida.

El Dr. Martín dijo:

Que comparto el voto de la Dra. O'Donnell en cuanto resuelve el fondo de la causa y los intereses resarcitorios determinados en consecuencia.

Que con relación a la multa aplicada en los términos del art. 45 de la Ley 11.683 también comparto la decisión adoptada, por aplicación exclusiva del principio "non reformatio in peius".

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero, en el caso concreto, al voto de la Vocal Instructora por el que se arriba a la confirmación de las determinaciones de oficio apeladas en todas sus partes, con costas. Asimismo, me permito hacer notar que, que contrariamente a lo expresado por el Fisco Nacional en sus escritos de respuesta (vg. vide fs. 68 y 387), no corresponde la imposición de costas autónoma al planteo de nulidad que se rechaza - conforme lo expone la Vocal Instructora en su voto-, toda vez que tal defensa fue interpuesta como otro agravio más de la defensa de fondo, sin otorgársele el carácter de previo y especial pronunciamiento.

En virtud de la votación que antecede, SE RESUELVE:

Confirmar las Res. 346/99, 347/99 y 163/00, con costas.

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

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