

Jurisprudencia

Buenos Aires, 29 de marzo de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Procedimiento tributario. Determinación de oficio. La materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad. Se advierte que el organismo fiscal no tuvo un accionar diligente a la hora de elegir la metodología para determinar la base imponible cuando se basó en el margen de utilidad bruta promedio. Intereses por préstamos de dinero a terceros. Se revocan y confirman parcialmente las resoluciones apeladas. Servicios S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires, a los 29 días del mes de marzo de 2019, se reúnen los miembros de la Sala "A", la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y el Dr. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 24.856-I y sus acumulados Nros. 26.389-I, 24.859-I y 28.703-I, caratulados "Servicios S.R.L. s/recurso de apelación".

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 57/115, 362/408, 602/656 y 934/974 se interponen sendos recursos de apelación contra cuatro resoluciones de la AFIP-DGI, dos de fecha 21/12/2004 y las otras de fecha 28/09/2005 y 17/12/2006, respectivamente.

Por medio del primero de los recursos se impugna la Res. 414/04 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI que determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 04/99 a 03/00.

A su turno, se recurre la Res. 265/05 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI que determina la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2000.

Mediante el recurso que obra a fs. 602/656 se impugna la Res. 415/04 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI mediante la que se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, período fiscal 1999.

Finalmente, a fs. 934/974 se apela la Res. 267/06 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI que determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 4/01 a 9/02.

En todos los casos se liquidan intereses resarcitorios y se aplica multa con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En primer lugar se agravia de la metodología empleada por el organismo fiscal para arribar a los montos de impuestos determinados, pues entiende que se deben impugnar previamente las declaraciones juradas presentadas para recién hacer uso de las presunciones a efectos de determinar de oficio la materia imponible.

Dice que, para utilizar el método de determinación de oficio sobre base presunta, el organismo fiscal debe indicar cuáles son las deficiencias de la contabilidad que lo autorizan a apartarse de la regla prioritaria y preferencial de la presunción de legalidad y exactitud de la contabilidad del contribuyente y del deber primario de realizar la determinación de oficio sobre base cierta.

Sostiene que el Fisco Nacional en ningún momento detalló cuáles serían las deficiencias o los reparos de orden técnico que le merecieron la contabilidad del contribuyente.

Agrega que el margen de utilidad calculado por el inspector era incorrecto y por ende, insuficiente para justificar el método presuntivo de determinación de oficio.

Alega que las determinaciones practicadas no se basaron en datos ciertos, sino en datos obtenidos con base en la utilización de otras presunciones anteriores, generándose una cadena de presunciones cuya utilización en forma reiterada y pacífica ha sido desechada por el Tribunal Fiscal de la Nación y demás órganos jurisdiccionales. Y específicamente, se agravia de que el margen bruto individual de cada producto no es un dato cierto e indubitado, sino que es un dato presunto.

Manifiesta que se encuentra demostrado que la cantidad mínima de consumiciones entregadas sin cargo asciende a dos por cada coordinador y una por cada acompañante, fotógrafo, camarógrafo y demás invitados y también se entrega un balde de sidra sin cargo por cada contingente estudiantil ingresado. De tal forma que, teniendo en cuenta las consumiciones liberadas y su incidencia en el margen de utilidad, se arriba a un número cercano a las ventas declaradas.

Aduce que no todo el consumo de bebidas se destinó a ventas, reconociendo la AFIP la existencia de invitaciones. Ofrece prueba para cuantificar la incidencia de las invitaciones dentro del total de bebidas consumidas. Dice que surge probada la existencia de un coordinador cada 20,14 pasajeros.

Destaca que del análisis efectuado se desprende que se entregaron en total y como mínimo 27.720 consumiciones gratuitas a coordinadores y acompañantes durante los períodos objeto de análisis, así como 9.240 baldes de sidra, también entregados sin cargo a los grupos de estudiantes.

Explica que el Fisco Nacional no consideró las pérdidas por derrames, roturas y mercaderías vencidas y, que si bien el organismo fiscal reconoce su existencia, no los ha considerado en la determinación de los impuestos que efectúa.

Sostiene que el Fisco se equivoca al considerar que a todo consumidor final se le aplica el mismo precio de ventas. En ese sentido, plantea que existen facturas a consumidores finales por eventos, que representan aproximadamente el 5% de las ventas a consumidores finales, con un precio menor – mayorista–.

Advierte que, para llegar a determinar los porcentajes de ventas de cada canal (minoristas y mayoristas) sobre el total de ventas, la AFIP determina el total de las ventas sumando ventas netas mayoristas más las ventas minoristas con descuentos, más los descuentos efectuados happy hour, omitiendo incorporar en el cálculo las notas de crédito emitidas a los mayoristas (las que se encuentran debidamente contabilizadas y en su momento puestas a disposición de la inspección), a efectos de obtener las ventas totales brutas. Agrega que la omisión incurrida por el Fisco generó un mayor porcentaje de ventas destinados al segmento minorista, ya que disminuyó el monto de ventas mayoristas por no considerar las notas de crédito.

Concluye que la inspección utilizó un criterio para obtener las ventas brutas minoristas, sumando a las ventas netas los descuentos efectuados y otro diferente para obtener las ventas brutas mayoristas, omitiendo los descuentos por notas de crédito.

En cuanto al ajuste por préstamos entre empresas con vínculo comercial-contractual, entiende que en la resolución apelada el Juez Administrativo ha desvirtuado lo expuesto por las normas respectivas.

Al respecto, dice que la empresa se encuentra facultada por su objeto social para realizar este tipo de inversiones, ya que son propias de su giro comercial, tal como surge del objeto social contractual y teniendo en cuenta el vínculo que la une a la empresa ESE S. A., ya que la única actividad es la explotación de las barras de las discotecas propiedad de ESE S.A.

Respecto a los intereses reclamados, manifiesta que han mediado casi veintidós meses entre la presentación del descargo y la apertura a prueba, del 06/08/2002 al 01/06/2004, sin actuación administrativa hábil o útil, y por ende, no se explica el motivo por el que el contribuyente deba pagar ese tiempo de inacción, si la misma es exclusivamente imputable al organismo fiscal. Añade que, con anterioridad, pasaron 11 meses desde que el inspector emitió su informe final de inspección hasta que se produjo la resolución de vista de inicio al procedimiento de determinación de oficio.

Considera que el tiempo que se ha tomado la AFIP para resolver el paso procesal administrativo de apertura a prueba no debe pagarlo el contribuyente.

Pide a este Tribunal que reduzca el plazo de los intereses liquidados por el período de inacción administrativa.

Por último, se agravia de las multas aplicadas, solicitando que se dejen sin efecto al considerar que no se verificó una conducta ilícita, sino la falta de prueba en la cuantificación de un hecho reconocido, y en subsidio pide que se reduzcan al mínimo legal.

Con respecto al recurso correspondiente al impuesto a las ganancias –período fiscal 2000–, explica que según la vista previa, también se parte de un margen de utilidad promedio de 616,65% y de ventas omitidas por \$ 288.518,51, pero en la determinación de oficio la AFIP reconoce la incidencia en las ventas de la empresa de las consumiciones gratuitas entregadas a coordinadores y padres acompañantes y el agravio relativo al cálculo de la “diferencia cerveza” en el promedio de utilidad y la incidencia de los eventos facturados con factura “B”. En consecuencia, se reduce y determina un nuevo margen de utilidad de 572,92% y un nuevo monto de ventas omitidas de \$ 73.625,91.

Plantea que a los fines de efectuar el cálculo de consumiciones entregadas en forma gratuita se consideró la cantidad total de coordinadores (7.260) y acompañantes (3.853) que ingresaron a San Carlos de Bariloche y concurrieron a las Discos By Pass y Rocket, pero se contabilizó solamente como si hubieran ingresado a una sola discoteca o si, solamente se les hubiera entregado una consumición gratuita en cada discoteca.

Expone que tanto de los testigos como del oficio contestado por el Rápido Argentino, surge que a cada coordinador y a cada acompañante se les entregaba como mínimo dos consumiciones gratuitas en cada noche de discoteca y de la propia inspección surge que los chicos iban una noche a la discoteca Rocket y otra a la Discoteca By Pass, por lo que los coordinadores y acompañantes asistían lógicamente y necesariamente con ellos.

Asimismo, se agravia del cálculo efectuado por la AFIP para determinar el costo unitario correspondiente a “bebida por invitación entregada a coordinadores y acompañantes”, al no haber incluido al rubro

“Champagne Chandon”, que era entregado en forma gratuita, como se hacía con el resto de los champagnes nacionales.

Entiende que la fiscalización debió considerar también los baldes de sidra que se le entregaban en forma gratuita a cada contingente estudiantil. Dice que la prueba aportada resulta hábil para determinar la cantidad de “baldes de sidra” entregados en forma gratuita, y calcular su costo unitario y su incidencia en la composición del costo del mercado minorista así como su incidencia en el cálculo de ventas omitidas desarrollado por la resolución recurrida en su Anexo VII.

Sostiene que la AFIP reconoce la existencia de los desperdicios, sobrantes y roturas, pero no incluye monto alguno por tal concepto en las determinaciones practicadas, por considerar que no puede cuantificarse su incidencia en el caso concreto. Agrega que se debe reconocer por tales conceptos un porcentaje mínimo equivalente al 3% de las mercaderías contabilizadas como “existencia inicial + compras del ejercicio”.

Plantea que, en base al margen de utilidad bruta calculado para el sector mayorista por el organismo fiscal, se puede calcular –mediante fórmulas matemáticas y en función de las ventas en el mercado mayorista verificado por el Fisco–, el total del costo de las bebidas vinculadas al mercado mayorista y por diferencia, sobre el total del costo de las bebidas, se determinaría el costo de las bebidas vinculadas al mercado minorista.

Respecto de las multa, explica que el Fisco consideró que se verificaba una conducta ilícita, pero en los considerandos y desarrollo de la determinación de oficio sobre base presunta reconoce la existencia de las invitaciones gratuitas y de mermas de mercaderías, y no llega a un saldo cero porque arbitrariamente no considera que cada coordinador y cada acompañante recibían un total de 4 consumiciones gratuitas (dos en by pass y dos en Rocket) y no considera el Champagne Chandon como una bebida nacional integrante de las bebidas que se entregaban en forma gratuita a coordinadores y acompañantes. Pide se deje sin efecto la multa, y en subsidio, se reduzca la misma al mínimo legal.

En cuanto al recurso de apelación correspondiente a la determinación del impuesto al valor agregado, por los períodos 04/2001 a 09/2002 explica la recurrente que la imputación se basa en un cálculo de costo de mercadería vendida en el sector mayorista y minorista menor al declarado por el contribuyente y presumiendo en consecuencia la realización de ventas no declaradas.

Aduce que la fiscalización se equivoca al calcular el costo de cada producto para determinar el costo de los productos entregados en forma gratuita, debido a que sólo considera el menor valor de cada producto y no su costo promedio.

Asimismo, sostiene que debió detraer del costo de las mercaderías vendidas, a los montos facturados a la empresa TIP como “Servicios Especiales”, por tratarse de consumiciones vendidas en el sector mayorista.

Plantea que el Fisco se basó en la información brindada por una escuela de Barman que se llama “Cocktail Group”, la cual no representa a los Barman de la República Argentina, sino que reúne a los barman que hacen malabares cuando confeccionan los tragos y agrega que la entidad que nuclea a los Barman es la Asociación Mutual de Barman y Afines de la República Argentina.

Expone que la AFIP en forma arbitraria sostiene que las proporciones y composiciones informadas por el Cocktail Group no admiten ningún tipo de prueba en contrario, por más que se prueba con

constataciones en el lugar y con prueba pericial técnica y testimonial que la presunción que utiliza el Fisco es errónea y contraria a la realidad económica del contribuyente.

Aduce que el cálculo efectuado por el organismo fiscal para determinar el costo del vaso de gaseosa y del vaso de jugo es erróneo.

Agrega que se encuentra plenamente acreditado que la gran mayoría de las bebidas se vendieron en vasos de 350 cm³ y no en vasos de 300 cm³ como consideró la fiscalización.

Solicita que se tengan en cuenta en la determinación los montos consignados en las cintas "Z", que si bien no individualizan a que producto se refiere, se trata de bebidas expendidas en las barras.

Dice que existió un error en la cantidad de estudiantes, coordinadores y acompañantes por micro que consideró la fiscalización.

Asimismo, se agravia de la no consideración de los baldes de sidra entregados a los grupos estudiantiles.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 163/181, 417/430 vta., 669/687 y 984/997 contesta el Fisco Nacional, quien por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa.

III. Que a fs. 190/194 y 770/776 el Fisco Nacional formula allanamiento parcial por la suma de \$ 41.164,78 en concepto de impuesto al valor agregado reclamado por los períodos fiscales 07/99 a 03/00, con más la suma de \$ 75.356,56 en concepto de intereses resarcitorios y la suma de \$ 28.815,34 en concepto de multa y por la suma de \$ 18.282,63 en concepto de impuesto a las ganancias período fiscal 1999, con más la suma de \$ 35.011,25 en concepto de intereses resarcitorios y la suma de \$ 12.797,83 en concepto de multa.

IV. Que a fs. 455 se abre la causa a prueba. A fs. 1167 se clausura el período probatorio. A fs. 1173 se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y se ponen a disposición de las partes a fin de que produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 1178/1181 el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho la actora uso de su derecho. Por último, a fs. 1185 pasan a sentencia.

V. Que a fs. 190/194 el Fisco Nacional formula allanamiento parcial respecto del recurso de apelación interpuesto por la recurrente contra la Resolución relativa al Impuesto al Valor Agregado por los períodos 04/99 a 03/00. Detalla que el allanamiento alcanza las sumas de \$ 41.164,78 en concepto de impuesto, con más la suma de \$ 75.356,56 en concepto de intereses resarcitorios y la suma de \$ 28.815,34 en concepto de multa. En el mismo sentido, consta a fs. 770/776 el allanamiento parcial formulado por el Fisco Nacional respecto del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución relativa al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999. Expone que el allanamiento parcial alcanza la suma de \$ 18.282,63 en concepto de impuesto, con más la suma de \$ 35.011,25 en concepto de intereses resarcitorios y la suma de \$ 12.797,83 en concepto de multa.

Manifiesta el organismo fiscal que la actora, en los recursos relativos a los impuestos y períodos señalados, cuestionó el margen de utilidad bruto de 616,65% y el monto de ventas omitidas de \$ 288.518,51 determinados por el Fisco, al considerar la recurrente que el monto determinado por el Fisco para el rubro "diferencia cerveza" no era el correcto y agraviándose de la no consideración de las consumiciones gratuitas entregadas a coordinadores e invitados especiales.

Ello así agrega que, con fecha 29 de septiembre de 2005, la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén, mediante Res. 265/05 determinó de oficio el impuesto a las ganancias omitido por el período fiscal 2000, con base en el ejercicio económico que abarca los períodos 04/99 a 03/00, empleando un margen de utilidad bruta de 572,92% y calculando un total de ventas omitidas de \$ 73.625,91.

Sentado lo expuesto, el ente fiscal concluyó que debe recalcularse el impuesto al valor agregado reclamado a la responsable por los períodos 04/99 a 03/00, en virtud de la reducción establecida en el total de ventas omitidas por tales períodos, conforme surge de la determinación de oficio del impuesto a las ganancias del período 2000, obteniendo un nuevo monto de impuesto al valor agregado a ingresar de \$ 19.424,11 y de los intereses resarcitorios correspondientes, que alcanza la cifra de \$ 35.538,23. Asimismo, se fija una multa de \$ 13.596,88.

En el impuesto a las ganancias –p.f. 1999–, en base al nuevo margen de utilidad bruta promedio de 572,92%, se determinó un nuevo saldo de impuesto a ingresar de \$ 3.413,04, con más intereses resarcitorios por valor de \$ 6.535,96 y multa que se fija en \$ 2.389,13.

En razón de lo expuesto, debe tenerse al Fisco Nacional por allanado en forma parcial, de conformidad con lo dispuesto por el art. 164 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), respecto de las determinaciones de oficio correspondientes al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999 por la suma de \$ 18.282,63 en concepto de impuesto, con más \$ 35.011,25 en concepto de intereses resarcitorios y \$ 12.797,83 en concepto de multa, y al impuesto al valor agregado por los períodos 04/99 al 03/00, por la suma de \$ 41.164,78 en concepto de impuesto, con más \$ 75.356,56 en concepto de intereses resarcitorios y de \$ 28.815,34 en concepto de multa.

Ello, más allá de las manifestaciones de la recurrente toda vez que las mismas serán motivo de análisis al resolverse el fondo de la causa.

Las costas, deben ser impuestas al Fisco Nacional, pues no corresponde hacer lugar a la eximición solicitada, atento el excesivo tiempo transcurrido desde el dictado de la determinación de oficio de fecha 29 de septiembre de 2005 -fundamento utilizado por el organismo fiscal para formular su allanamiento parcial- y la fecha en que lo hace efectivo, esto es el 17 de mayo de 2006, respecto del impuesto al valor agregado por los períodos 04/99 a 03/00 y el 28 de febrero de 2007, respecto del impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999.

VI. Que conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados a la causa (vid. Informe final de inspección a fs. 22/27 cpo. IVA - Expte. 24.856-I), el organismo fiscal, en uso de las facultades que le son propias, procedió a fiscalizar a la empresa actora, dedicada a explotar las barras en distintas discotecas de la ciudad de San Carlos de Bariloche, recurriendo para ello al análisis de los márgenes de utilidad sobre compras con los que operaba la empresa.

A fin de determinar la razonabilidad de los importes declarados como ventas por la inspeccionada, la fiscalización analizó los márgenes de utilidad con los cuales operaba la firma. En primer término se determinaron los márgenes brutos por cada uno de los productos comercializados, obteniendo de esta forma los valores necesarios para el análisis, a partir de la valuación del inventario final de mercaderías (a precio de costo) y de la lista de precios de venta al público (netos de IVA), ambos suministrados por la contribuyente. De esta manera se determinó un Margen Bruto de Utilidad que en promedio ascendió a 857,72% para ventas minoristas. Para arribar a ese porcentaje se partió de los rendimientos mínimos estimados para cada producto comercializado, y siempre considerando precios de venta al público

consumidor. Se dejó aclarado que nada se objetará en lo referido a las operaciones de mercado mayorista que la empresa realiza.

Consecuentemente, se procedió a determinar el porcentaje de ventas minoristas sobre las ventas totales, verificando que las ventas minoristas representan el 68,15% de las ventas totales. Porcentaje éste que se aplicó a las compras del ejercicio con el objeto de obtener el porcentaje de compras relacionadas con las ventas minoristas.

De tal forma, los actuantes procedieron a aplicar el margen de utilidad bruto sobre compras obtenido durante la verificación, a las compras del ejercicio con el fin de arribar al monto de utilidad bruta para ventas a consumidores finales, al que se le adicionó el monto de las compras, obteniendo de esta manera el monto de ventas minoristas.

Consecuentemente, se procedió a comparar el monto de ventas calculado por la fiscalización con aquel registrado por la empresa, arribándose a una diferencia de ventas que generó un ajuste por ventas omitidas de declarar en el impuesto al valor agregado por los períodos 04/99 a 03/00 y en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999. En el impuesto a las ganancias también se efectuó un ajuste al detectarse el registro de operaciones de préstamo mantenidas con la firma ESE S.A., que no constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, por lo que se entendió que quedó configurado una disposición de fondos a favor de terceros y si bien se observó el devengamiento de intereses, no resultan suficientes para alcanzar lo que según el art. 73 de la ley del impuesto debería ser declarado como interés presunto. Se aclaró que si bien se contabilizaron devoluciones del préstamo por parte de ESE S.A., en el mismo ejercicio en el que operó la devolución se registraron nuevos actos de disposición de fondos a favor del mismo tercero, por lo que se entendió que la devolución no tuvo lugar en la medida dada por esas nuevas disposiciones, conforme el art. 103 del decreto reglamentario de la Ley del impuesto a las ganancias. Si bien la contribuyente declaró parte del interés presunto devengado por estas operaciones, resta declarar la diferencia.

En razón de lo que antecede se procedió a correr vista al contribuyente de los cargos formulados en los citados impuestos y períodos y a dictar las correspondientes resoluciones determinativas de oficio, haciendo lugar parcialmente a las defensas expuestas por la actora en sede administrativa, disminuyendo el margen bruto promedio de utilidad sobre compras a 616,65%.

Asimismo, el Fisco hizo lugar al planteo de la contribuyente, respecto de la existencia de descuentos por "happy hour" que fueron considerados en la determinación de los impuestos.

Ello así, teniendo en cuenta las ventas minoristas a las que corresponde adicionar los importes de descuentos por happy hour, se obtuvo un total de ventas correspondientes al sector minorista de \$ 695.376,10, que representa un 60,17% sobre las ventas totales del período fiscal 2000. Dicho porcentaje se aplicó al costo de mercaderías vendidas relacionado sólo con bebidas, obteniendo un costo de mercaderías correspondiente al sector minorista de \$ 159.554,79 sobre el cual se aplicó el margen de utilidad bruto sobre compras (616,65%), con el fin de obtener el monto de ventas a consumidores finales, que ascendió a \$ 983.389,61, arribándose así a una diferencia por ventas no declaradas en el mercado minorista de \$ 288.518,51.

En razón de lo expuesto, se obtuvo una disminución del saldo técnico a favor de la contribuyente en los meses de abril a junio de 1999 y una deuda de impuesto al valor agregado a ingresar de \$ 60.588,89 por los meses de julio/99 a marzo/00.

En la determinación del impuesto a las ganancias del período fiscal 1999 el Juez Administrativo deja constancia que, teniendo en cuenta las ventas minoristas a las que corresponde adicionar los importes de descuentos por happy hour, se obtuvo un total de ventas minoristas de \$ 806.645,12, que representa un 66% sobre las ventas totales del período. Dicho porcentaje es aplicado al costo de mercaderías vendidas relacionado sólo con las bebidas, obteniéndose un costo de bebidas correspondiente al sector minorista de \$ 139.281,80, al cual se le aplicó el margen de utilidad bruto sobre compras promedio (616,95%), con el fin de obtener el monto de ventas a consumidores finales, sin descuentos por “happy hour”, que ascendió a \$ 858.881,22, surgiendo una diferencia por ventas no declaradas de \$ 52.236,10 y un nuevo resultado impositivo del ejercicio, incluyendo el ajuste por intereses presuntos, para el período 1999 de \$ 280.931,49 y un impuesto a las ganancias de \$ 98.326,02, al que se le dedujeron los montos consignados oportunamente (impuesto declarado originalmente, anticipos y retenciones) obteniendo un monto a ingresar de \$ 21.695,67.

Posteriormente, el organismo fiscal extendió la fiscalización al período fiscal 2000, respecto del impuesto a las ganancias, y a los períodos 04/01 a 09/02, correspondiente al impuesto al valor agregado.

De la vista efectuada en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000, surge que el organismo fiscal tuvo en cuenta los elementos aportados por la actora al momento de realizar su acto de defensa por los períodos anteriores, razón que lo llevó a concluir que el margen de utilidad promedio de los productos comercializados ascendió a 616,65%.

A fs. 217/239 obra la resolución determinativa del citado impuesto, a través de la cual el Fisco disminuyó el margen de utilidad bruta promedio a 572,92% al hacer lugar al planteo expuesto por la contribuyente respecto del rubro “diferencia cerveza”.

Asimismo, en la citada resolución, el Juez Administrativo expone que modificó el porcentaje de participación de las ventas minoristas, en el total de ventas, al deducir del total de ventas minoristas, al importe de \$ 25.138,45 que correspondía a ventas mayoristas, además de adicionar los importes correspondientes de las notas de crédito emitidas en los mercados minorista y mayorista, arribándose así a un porcentaje de ventas minoristas de 56,64%. Dicho porcentaje es aplicado al costo de mercaderías vendidas sólo con relación a las bebidas, obteniendo el costo de bebidas con el mercado minorista de \$ 150.190,75.

Asimismo, se determinó el costo estimado de las consumiciones entregadas en forma gratuita a los coordinadores, el cual ascendió a \$ 18.869,87.

El costo determinado de mercadería vendida en el mercado minorista, deducido el costo de las consumiciones entregadas en forma gratuita a los coordinadores, ascendió a \$ 131.320,88, al que se le aplicó el margen de utilidad bruto promedio obtenido (572,91%), obteniendo un monto de ventas estimadas del mercado minorista de \$ 752.363,56, una diferencia por ventas no declaradas de \$ 73.625,91 y un nuevo resultado impositivo del ejercicio 2000 de \$ 318.121,40, arribándose a un impuesto a las ganancias que ascendió a \$ 111.342,49, al que se le dedujeron los montos originalmente declarados (impuesto declarado originalmente, anticipos y retenciones) surgiendo una deuda a ingresar de \$ 23.095,45.

Por último, el Fisco procede a determinar de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos 04/2001 a 09/2002, al calcular un costo de mercaderías vendidas del sector minorista de \$ 164.334,77, el cual resulta menor al declarado por la actora que ascendió a \$ 222.255,05, lo cual, a criterio del

organismo fiscal resulta hábil para inferir la existencia de ventas omitidas en proporción con la diferencia de costo determinada por la fiscalización.

En este sentido, el Juez Administrativo expone que, si con un costo de mercaderías vendidas de \$ 164.334,77, las ventas declaradas minoristas ascendieron a \$ 857.483,50, con la diferencia detectada por la fiscalización, las ventas deben ser incrementadas por un valor de \$ 302.222,47.

Al respecto, en la pertinente resolución se aclaró que el costo de mercaderías vendidas determinado por el organismo fiscal ha sido obtenido en base a las facturas de ventas mayoristas y las cintas testigos "Z" correspondientes a las ventas minoristas, como así también de acuerdo a los valores de las mercaderías detallados en el inventario aportado por la actora y de la información brindada por la Asociación Argentina de Barman.

En ese sentido, el Juez Administrativo expone que con sustento en la información suministrada por la Asociación Argentina de Barman y a los costos que surgen del inventario final de mercaderías aportados por la contribuyente, se procedió a determinar el costo de los productos vendidos en el período fiscalizado y que, si bien dicha parte se agravia de los valores de los productos, como así también de la composición, proporciones y tamaño de los vasos considerados por la fiscalización para determinar el costo de las mercaderías vendidas, concluye que deben confirmarse los costos determinados para los distintos productos que se expusieron y detallaron en la vista conferida y sus anexos.

En cuanto a las consumiciones entregadas en forma gratuita, se aclara en la resolución que en el período en cuestión ingresaron un total de 5.995 coordinadores y de 3.231 acompañantes, lo que arrojó un total de 18.452 consumiciones que se entregaron en forma gratuita a aquéllos, teniendo en cuenta 2 consumiciones por cada coordinador y 2 consumiciones por cada acompañante. Con el fin de determinar el costo unitario promedio correspondiente a las consumiciones entregadas en forma gratuita, se procedió a realizar un promedio entre los costos de los productos, arribándose a un monto equivalente a \$ 0,524. Se restó del costo de Mercaderías Vendidas, para determinar por diferencia el costo de mercaderías vendidas minorista del período para compararlo con el determinado por la inspección (CMV Total - CMV Mayorista).

Ello así, el Juez Administrativo sostiene que, considerando el costo de mercaderías vendidas minorista total de la contribuyente en el período \$ 222.255,02 y confrontándolo con el costo de Mercaderías vendidas minorista determinado por la fiscalización (\$ 164.334,77) se obtuvo una diferencia de \$ 57.920,25; siguiendo la secuencia lógica utilizada por la fiscalización para la determinación de las ventas omitidas se arribó a un ajuste total de \$ 302.222,47, al que se dedujeron los descuentos efectuados, obteniéndose la suma de \$ 281.027,99 de ventas omitidas de declarar, arribándose a un saldo a favor del responsable por los períodos 04 a 06/2001 y 02 a 07/2002 de \$ 16.296,64 y un impuesto a ingresar por los períodos 07 a 12/2001 y 01, 08 y 09/2002 de \$ 59.015,27.

VII. Que conforme al relato de la actuación fiscal efectuada, corresponde examinar si la metodología utilizada por el Fisco para determinar de oficio la materia imponible se ajustó a derecho, siendo relevante advertir que en el sub exámine no se siguieron las presunciones legales contenidas en el art. 18 de la Ley 11.683, sino que el organismo fiscal recurrió a la medición indiciaria (conf. 1er. Párrafo del mencionado artículo).

Cabe precisar que si bien la ley impone 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, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que 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, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquellas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá 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). Como enseña el Profesor Dino Jarach, “cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas–, la Dirección General Impositiva ... debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria ... Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra– determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la Ley 11.683, a una estimación presuntiva ...” (Jarach, Dino, “Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos”, en “Estudios de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que 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, recientemente, 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 in rebus: “Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/DGI”, del 20/09/99, y sus citas; y “Candle SA - TFN Nº 13.855-I c/DGI” 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. cit.).

“A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: ‘Beraja, Alberto David’, op. cit., y ‘Candle SA’, op. cit.; esta Sala in re: ‘Alberto A. Anselmo y Rubén C. Anselmo (TE 14.349-I) c/ DGI’, del 14/06/04)”.

De lo dicho hasta aquí se concluye 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; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se puede erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto. Y ello debe ser así porque la existencia y medida del hecho imponible deben resultar de circunstancias fundadas, pues la elección de los diversos indicios que deben servir de base, así como también el procedimiento racional para las estimaciones no pueden traducirse a la postre en decisiones discrecionales; la estructura lógica que debe resultar de una determinación fundada no puede ser arbitraria, ni apoyarse en cualquier indicio, pues el que se elija debe ser un indicio representativo para el caso particular: el método debe ser adecuado y resultar congruente en sus resultados. La administración tiene el derecho y el deber de transformar toda “incertidumbre” que incumba a su pretensión como tal (o a su medida) en una verdad procesal (bien entendida como la máxima probabilidad posible) mediante la estimación (cfr. Sala A, Decina Ciorciari y Cía. La Pirucha S/quiebra, 23/12/99).

No por otra razón la propia Dirección General impositiva tiene dicho que las presunciones legales, admitan o no prueba en contrario, “son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden interpretarse y aplicarse sino con una gran prudencia y sentido de equidad” (dictamen DATJ-DGI-14-11-1977).

VIII. Que bajo tales pautas, se advierte que el organismo fiscal no tuvo un accionar diligente a la hora de elegir la metodología para determinar la base imponible en las resoluciones aquí apeladas. En efecto, sustentó su determinación en el margen de utilidad bruta promedio, que estimó con base en los elementos colectados en sede administrativa. Ahora bien, surge evidente que dicho margen resultó una estimación que, si bien utilizó elementos aportados por la propia contribuyente y que surgían de sus

registrações y de documentación respaldatoria, no puede convertirse en un dato cierto que permita sustentar todo un procedimiento presuntivo de determinación de los impuestos omitidos.

Es así como de acuerdo con el propio informe final de inspección, el organismo fiscal calculó los márgenes brutos por cada uno de los productos comercializados, a partir de los rendimientos mínimos estimados de cada uno, arribándose así a un único margen que calculó en base al promedio de todos ellos, y sobre el cual determinó un monto de ventas omitidas de declarar.

Sobre el particular, cabe señalar que, teniendo en consideración la actividad desarrollada por la recurrente –venta de bebidas en barras de discotecas–, el Fisco debió tener en cuenta, a fin de arribar a los márgenes de utilidad de cada producto, los distintos insumos y las diferentes composiciones de los tragos que se ofrecían, como así también el tamaño de los vasos utilizados y la proporción de hielo utilizada, tratándose de datos que varían conforme las distintas pruebas aportadas, de lo que surge evidente que debió necesariamente estimar los márgenes de utilidad de cada producto, a partir de los elementos con los que contaba.

Es menester tener presente que existían –además– consumiciones entregadas de manera gratuita a coordinadores y acompañantes, como también descuentos que se otorgaban (happy hour o promoción 2x1), ventas realizadas al sector minorista y otras en el segmento mayorista, todo lo cual también tuvo que ser estimado por la fiscalización para arribar al monto de ventas omitidas.

En consonancia con lo expuesto, no escapa a la suscripta el accionar vacilante del ente fiscal que modificó el margen de utilidad en diferentes oportunidades, al acoger parcialmente los agravios de la actora. En efecto, en primer lugar había calculado un margen de utilidad de 857,72% según surge del informe de inspección, que luego redujo a 616,65%, según determinación de oficio del impuesto al valor agregado –P.F. 04/99 a 03/00– y del impuesto a las ganancias –P.F. 2000–. No obstante, luego nuevamente lo redujo a 572,92%, como surge de la resolución del impuesto a las ganancias del período fiscal 2000.

Es más, el propio Juez Administrativo afirma que “... la validez de la utilización de presunciones está condicionada, a que en primer lugar, el hecho base o indicio del que va a inferirse el hecho presunto se encuentre acabadamente probado ...” circunstancia que no se verificó en el presente caso, en tanto que las determinaciones no se basaron en un hecho base debidamente acreditado.

Circunstancias todas que permiten concluir que los datos utilizados –que claramente no se encuentran comprobados– no dan certeza a la metodología seguida por el organismo fiscal, que debió hacer uso de otros medios y elementos con el objeto de reconstruir la obligación de la contribuyente, lo que impide convalidar las determinaciones practicadas en ese aspecto.

IX. Que por su parte, en el acto determinativo correspondiente al impuesto al valor agregado por los períodos 04/2001 a 09/2002, se evidencia la utilización por parte del Fisco Nacional de un procedimiento diferente para determinar de oficio la materia imponible, toda vez que se efectuó con base en el cálculo de costo de mercadería vendida determinado por la inspección y que, difiere con aquél declarado por la actora, y que llevó al organismo fiscal a considerar que se encontraba habilitado a presumir la existencia de ventas omitidas.

Ello así, cabe señalar que, en este caso el hecho base está representado por el costo de mercaderías vendidas calculado por la inspección, con sustento en distintos elementos colectados durante la instancia administrativa, de lo que cabe colegir que no nos encontramos frente a un hecho cierto, sino a estimaciones y la interpretación que de ellos efectuaron los funcionarios, lo que acredita que en este

caso tampoco se aportaron elementos que otorguen convicción sobre la real magnitud de la materia gravada.

Sobre este aspecto, válido es recordar que para arribar a aquél índice (Costo de Mercaderías vendidas) la fiscalización reposó en la información brindada por la Asociación Argentina de Barman, que suministró datos acerca de la cantidad de hielo y proporción de bebidas contenidos en aquellos productos que no se comercializaban en el mismo estado en que fueron adquiridos, como así también en los valores de los productos que fueron tomados del inventario final de mercadería aportados por la actora, que corrobora lo expuesto respecto a que, en este caso, tampoco existió un hecho cierto sobre el cual se sustentó la determinación.

Asimismo, el hecho de haber utilizado otro procedimiento para arribar al cálculo del impuesto que habría sido omitido, sin exponer las razones del cambio de criterio, no hace más que confirmar las objeciones realizadas sobre la metodología empleada por el Fisco Nacional.

X. Que finalmente la prueba producida en estos actuados permite confirmar las objeciones expuestas respecto del procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscal. En efecto, de las contestaciones a los oficios cursados en autos (vid. fs. 1090, 1098) surge que no se puede precisar la cantidad de bebida que compone cada trago comercializado.

Por lo demás, de los antecedentes administrativos acompañados se desprende que el organismo fiscal decide considerar los datos brindados por la entidad a la que refiere como "Asociación Argentina de Barman", encontrándose discutido si es la entidad oficial que nuclea a la actividad.

Asimismo, de los antecedentes acompañados surge que se produjeron otras pruebas que informaron cantidades diferentes en la composición de los tragos comercializados por la actora. De ella queda corroborado que, en el caso sub examine, el Fisco aplicó una cadena de presunciones, en tanto que no pudo precisarse la cantidad de hielo y bebidas que contienen los tragos comercializados por la actora.

En razón de todo lo expuesto, y toda vez que la metodología utilizada no arroja certidumbre sobre la pretensión fiscal, corresponde revocar los ajustes sustentados en ventas omitidas de declarar.

XI. Que corresponde referirse ahora respecto de la disposición de fondos a favor de terceros que, según el organismo fiscal, se configuró con los préstamos registrados por la recurrente como otorgada a la firma ESE S.A.

Al respecto, el Fisco Nacional expuso que si bien se observa el devengamiento de intereses por parte de la contribuyente, los mismos no resultan suficientes para alcanzar lo que según el art. 73 de la ley de este impuesto debería ser declarado como intereses presuntos y, agrega, que si bien se han contabilizado devoluciones del préstamo, se puede observar que en el mismo ejercicio en el que opera la devolución, se registran nuevos actos de disposición de fondos a favor del mismo tercero, entendiéndose que la devolución no tuvo lugar en la medida dada por esas nuevas disposiciones, conforme el art. 103 del decreto reglamentario de la ley del impuesto.

Sentado lo expuesto, cabe señalar que el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias dispone que "Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el art. 49, inc. a), y que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos

comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del ocho por ciento (8%) anual, el importe que resulte mayor”.

Por su parte, el art. 103 del decreto reglamentario de la ley del impuesto especifica que “A los efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configuró la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamos, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deben considerarse generadoras de beneficios gravados”.

“Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente”.

En ese contexto normativo, cabe precisar que no está discutido en autos que existió un préstamo otorgado por la actora a la empresa ESE S.A. pero objeta el organismo fiscal el monto de intereses devengados, al considerar que se trató de una disposición de fondos a favor de terceros, que no respondía a operaciones realizadas en interés de la empresa, conforme lo dispuesto por el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias, efectuando un ajuste por la diferencia entre el interés registrado por la actora y el monto que, según la norma señalada, correspondía declarar.

Sobre el particular, la recurrente plantea, en primer lugar, que se encuentra facultada por su objeto social a realizar este tipo de inversiones, es decir que son propias del giro comercial, tal como surge del objeto social contractual. En segundo lugar, aduce que, siendo que la existencia y mantenimiento de la empresa depende de la salud del contrato de concesión que lo une con ESE S.A., es indudable que este tipo de préstamo tiene como fin un interés cierto de la empresa de contar una muy buena relación comercial con ellos; lo que justifica plenamente este préstamo efectuado a una tasa preferencial.

Sentado lo expuesto, y si bien la recurrente alega que tales préstamos fueron realizados en interés de la empresa, no aporta probanza alguna para acreditar lo expuesto, limitándose a afirmarlo en razón de la existencia del contrato de concesión que las une, lo que resulta insuficiente para derribar la presunción dispuesta en la norma citada.

Por lo demás, es dable señalar que la reglamentación –vid. art. 103 antes citado– prevé la aplicación de la figura dispuesta en el art. 73 de la ley, cuando se dispongan fondos en calidad de préstamo, como se verificó en el presente caso.

En razón de lo expuesto, corresponde confirmar el presente ajuste que surge de la determinación del impuesto a las ganancias del período fiscal 1999.

XII. Que la recurrente se agravia de los intereses liquidados con sustento en el excesivo tiempo transcurrido en la tramitación de las distintas etapas que conformaron el procedimiento ante el organismo fiscal y solicita que se reduzca el plazo para el cálculo de los intereses resarcitorios por el período de inacción administrativa.

Sentado ello, cabe recordar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesorio, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo

fundamento es indemnizar al acreedor –en este caso, el Estado– por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito.

Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el art. 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el art. 1 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Así, resulta en la especie de aplicación el art. 509 del Código Civil, vigente a la sazón, que dispensa de responsabilidad a quien acredite que la mora no le es imputable. Criterio este convalidado por la C.S.J.N. In re “Citibank NA”, del 1/6/00.

Ello así, corresponde confirmar los intereses liquidados, en proporción al impuesto que se confirma, toda vez que no se verifica en la especie una cuestión que revista una complejidad tal que habilite eximirla de responsabilidad, y si bien la recurrente se agravia del excesivo tiempo transcurrido en la tramitación de la causa, se advierte que no presentó solicitud de pronto despacho, facultad que es otorgada por el art. 17 de la ley de procedimiento fiscal ante la demora del Fisco en expedirse, ni acompañó escrito alguno instando el procedimiento, razón por la cual no corresponde hacer lugar a su planteo.

XIII. Que corresponde entonces expedirse sobre la procedencia de la sanción apelada, en función al impuesto que se confirma, que el ente fiscal aplica con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998).

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine– la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado precedentemente, se detectó que la recurrente había efectuado disposiciones a favor de terceros (préstamos a la empresa ESE S.A.) a una tasa de intereses menor a la establecida por el art. 73 de la ley del impuesto, por lo que se calculó el interés presunto por la diferencia no declarado, lo que originó el ingreso de un impuesto menor al que en realidad correspondía, encontrándose, en consecuencia acreditada la materialidad de la infracción.

Acreditado lo expuesto, y no encontrándose verificado ningún error excusable, corresponde confirmar el encuadre de la sanción aplicada, la que se advierte ha sido correctamente cuantificada.

XIV. Que en cuanto a las costas, corresponde que se impongan en relación a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Tener por allanado al Fisco Nacional, en forma parcial, de conformidad con lo dispuesto en el considerando V, con costas.
2. Revocar las resoluciones apeladas que determinaron de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos 04/99 a 03/00 (Res. 414/04 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI y 04/01 a 09/02 (Res. 267/06 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI) y el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2000 (Res. 265/05 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI).
3. Confirmar parcialmente la resolución apelada que determinó de oficio el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999 (Res. 415/04 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la AFIP-DGI), de acuerdo con los considerandos XI, XII y XIII y revocarla de conformidad con lo resuelto en los considerandos VIII, IX y X.
4. Imponer las costas en proporción a sus respectivos vencimientos.
5. Ordenar a la AFIP para que en el término de 30 días practique la reliquidación de acuerdo a las pautas establecidas en la presente, poniéndose a su disposición los antecedentes administrativos por igual plazo.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1.ª Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos de la causa y archívese.

Fdo.: Laura A. Guzmán y Rubén A. Marchevsky (vocales).