

JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Recurso de apelación. Determinación de oficio. Intereses resarcitorios. Lácteos Vidal S.A. s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias, T.F.N., Sala C, 20/3/12.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 20 días del mes de marzo de 2012, reunidos los miembros de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Esteban Juan Urresti (vocal titular de la 7ma. Nominación), Adriana Adorno (vocal titular de la 8va. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (vocal titular de la 9na. Nominación), a fin de resolver la Causa N° 28.503-I, caratulada: “Lácteos Vidal S.A. s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias”.

El Dr. Urresti dijo:

I. Que a fs. 28/31 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 7 de noviembre de 2006, suscripta por el jefe (int.) de la División Revisión y Recursos Dirección Regional Norte, mediante la cual se determinó de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias por el período 2000, con más intereses resarcitorios, y se aplicó la multa prevista en el art. 46.

Plantea el recurrente la nulidad de la resolución apelada ya que hubo un desdoblamiento en la determinación de oficio, pues la fiscalización se realizó por los períodos 2000, 2001, 2003 y 2004 y la determinación se realizó únicamente por el período 2000. Dicho desdoblamiento, el que tampoco le fuera notificado según sostiene, torna nula la determinación.

Asimismo, considera que la resolución recurrida, al tratar en forma separada los períodos cuya Vista fuera otorgada en el sumario, no tuvo en consideración todos los argumentos en los cuales el recurrente fundó su defensa. Expresa que los argumentos que no fueron analizados por el Fisco son los que se expusieron en los sumarios de los períodos 2001, 2003 y 2004, que no fueron materia de esta apelación y que resultan relevantes a los efectos de su defensa.

Prosigue que allí se sostenía que recién unos días antes de cerrar la inspección la recurrente fue notificada de la ampliación de la misma por los períodos de ganancias 2002 y 2003, donde, asimismo, fue requerida por observaciones en las cuentas “directores” y “préstamos”.

Considera que la falta de notificación del desdoblamiento de la determinación de oficio constituye un vicio que afecta la validez del acto que se recurre y que, asimismo, la perjudicó respecto de la reducción o eximición de la multa que prevé el art. 49 de la Ley 11.683.

Explica que la determinación de oficio que se recurre es inidónea dado que determinó el impuesto a las ganancias por un monto insignificante, aplicó intereses exorbitantes, que duplican aquel monto, e impuso la multa prevista en el art. 46 de la Ley 11.683.

Relata que el rechazo a la prueba por ella ofrecida constituyó un obstáculo insalvable para articular su defensa, por lo que solicita que se declare la nulidad de la resolución recurrida.

Expresa que el Libro Diario Mayor N° 1 cumple con las prescripciones del Código de Comercio. En este sentido señala que las fs. 124 y 161 están completas, que las fs. 144 y 145 se traspapelaron por error y fueron anuladas en tiempo y forma. Por último expresa que la f. 180 se encuentra en blanco por prudencia, en atención a la nueva rúbrica del libro obrante a f. 179.

Argumenta que no corresponde aplicar la disposición del art. 73 de la Ley 11.683, ya que en el presente no hubo una disposición de fondos a favor de terceros sino que las empresas en donde se invirtieron los créditos otorgados a los directores se encuentran vinculadas con la recurrente formando un conjunto económico.

Considera que la veracidad de sus dichos se acredita con la prueba acompañada, la cual demuestra que no hubo una disposición de fondos a favor de un tercero sino una asistencia financiera a favor de los directores y en beneficio de Lácteos Vidal S.A. En esta línea de ideas señala que del Libro de Actas y Asambleas, más precisamente en el Acta del día 30 de abril de 2001 surge la distribución de utilidades para el año 2000.

En lo que atañe a la multa aplicada considera que la misma debe ser revocada en atención a que el recurrente incurrió en un error excusable. Señala que para que el contribuyente sea pasible de una sanción debe haber al menos una conducta culposa y que en el presente existieron circunstancias que tornaron imposible el correcto cumplimiento. Subsidiariamente solicita se reencadre su conducta en los términos del art. 45 de la Ley 11.683.

Expresa que la resolución del juez administrativo que dispuso la multa carece de motivación ya que no existe en Autos clara constancia del acto u omisión imputados. Estima que la resolución apelada cumplió sólo formalmente con los requisitos de un acto administrativo válido, ya que a poco de efectuar un análisis más exhaustivo se observa que la misma se encuentra en contradicción con el principio constitucional de defensa en juicio.

Cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque el acto administrativo con costas.

A fs. 42/53 vta. contesta el representante fiscal el traslado del recurso conferido a f. 39.

Expresa que la determinación del impuesto por el período fiscal 2000 no constituye una causal de nulidad, ya que es facultad absoluta del juez administrativo interviniente la emisión de un acto de carácter limitado. Señala, asimismo, que todos los actos que conforman el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible son meramente parciales.

Deja asentado que no advierte la esencia del agravio en que la recurrente funda el pedido de nulidad, tanto en lo que respecta al dictado del acto con carácter limitado como a la falta de notificación del desdoblamiento de la resolución.

Manifiesta que la representación fiscal verificó que la recurrente no había declarado los intereses presuntos a que alude el art. 73 de la ley 11.683 por préstamos otorgados a terceros que no redundaban en un beneficio propio para la empresa.

Sostiene que la actora no ha logrado demostrar que los préstamos realizados a los directores fueran a los fines de que éstos realizaran inversiones en pizzerías con el propósito de fidelizarlas como clientes.

Destaca que conforme con la normativa citada, toda disposición de fondos que no responda a operaciones realizadas en interés de la sociedad hace presumir, sin admitir prueba en contrario, la generación de una utilidad equivalente al interés presunto sobre el capital dispuesto.

Señala que de acuerdo con el tipo societario adoptado por la recurrente los resultados de la empresa no son voluntarios ni de libre disponibilidad, sino que su destino depende de lo que resuelva la asamblea general y que la recurrente no arrió prueba alguna de que la asamblea haya tomado una decisión en tal sentido.

Afirma que la contribuyente gozó de un plazo prudencial a los efectos de aportar los elementos de prueba necesarios para sostener sus manifestaciones. Asimismo, advierte que la representación fiscal observó irregularidades en los registros contables, a saber, espacios en blanco, los que a la fecha pudieron haber sido completados por la recurrente.

Considera que la resolución recurrida no vulneró el derecho de defensa de la recurrente cuando rechazó la producción de la prueba ofrecida en sede administrativa, ya que la misma no era conducente para la resolución de la litis. Agrega que la actora igualmente podía producir en la presente instancia toda la prueba que hubiese sido ofrecida en sede administrativa y que no se hubiese llevado a cabo.

Considera que tampoco constituye un agravio lo manifestado respecto de la baja incidencia del ajuste realizado, ello por cuanto la representación fiscal debe proceder a la determinación de la materia imponible si el responsable no presta conformidad con el ajuste realizado por la inspección.

Precisa que los argumentos vertidos, tanto en el descargo ofrecido en sede administrativa como los que ahora se llevan ante este Tribunal, no son suficientes para conmovir los fundamentos legales sobre los que se asienta el ajuste. Asimismo, refiere que los elementos documentales existentes en Autos tampoco permiten desvirtuar la validez de las impugnaciones formuladas por la representación fiscal.

Señala que correspondía a la actora la prueba irrefutable de sus dichos, circunstancia que nunca acaeció en sede administrativa ni tampoco ante este Tribunal. En esta línea de ideas señala que resultaba fundamental la demostración que de los préstamos se condicen con el giro comercial de la contribuyente, situación que considera no quedó probada.

Con respecto a la multa aplicada señala que, si se quiere hacer valer una documentación irregular en su génesis, ocultando montos imposables, ello importa la existencia de una

maniobra tendiente a engañar a otro sujeto, quien sostiene es en este caso la representación fiscal.

Cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución administrativa con costas.

II. A f. 61 se elevan los Autos a consideración de la Sala C y se ponen a sentencia.

III. Que previamente corresponde tratar el planteo de nulidad incoado por la actora, quien sostiene que la resolución de la administración fiscal adolece de nulidad.

Que para plantear ello considera que: “Con fecha 7 de noviembre de 2006 se dicta la Res. 118/06 (DV NRR1), notificada el día 15 de noviembre de 2006, por la cual se decidió no sólo la determinación de oficio, intereses y multas atacados, sino también, y sin sustanciación, tratar en forma parcial y separada exclusivamente el impuesto a las ganancias por el período 2000. Este es nuestro primer agravio: evidentemente esta resolución debe ser declarada nula dada la imperfección del acto y el perjuicio que causa a mi parte conforme lo acreditaré a continuación”.

“También se perjudica mi parte (sic) al desdoblar el sumario respecto de la posible reducción o eximición de la multa prevista en el art. 49 de la Ley 11.683.”

“La resolución atacada rechaza las pruebas por considerarlas supérfluas y dilatorias, constituyendo este hecho un obstáculo insalvable para esta defensa (...).”

Que debe señalarse que en el acto que se recurre no hubo un desdoblamiento de la determinación de oficio como pretende la recurrente, sino que, por el contrario, la representación fiscal realizó una determinación en forma parcial, sin perjuicio de que la fiscalización se realizara por los períodos 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004. Es más, según surge del Cuerpo III de las actuaciones administrativas a fs. 411/412, se corrió Vista a la apelante de los cargos que se le formularan por la totalidad de los ejercicios fiscalizados en ganancias y a fs. 427/432 vta. obra el correspondiente descargo, por lo cual debe concluirse que no se vulneró el derecho de defensa del contribuyente.

IV. Que en otra línea de ideas y en lo que al rechazo de la prueba se refiere, debe tenerse presente que en el proceso administrativo, así como en el judicial, el juez no está obligado a admitir ni a ponderar toda la prueba ofrecida, en tanto considere que ella no es conducente para probar los hechos discutidos. A mayor abundamiento, y como lo tiene resuelto nuestro Más Alto Tribunal (Fallos 205:549; 241:52; 267:393, entre otros), cuando la restricción del derecho de defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (Fallos 205:249; Considerandos 5 y sus citas).

V. Que en este sentido debe destacarse que la recurrente no ofreció en la presente instancia pruebas ni reiteró las ya ofrecidas, cuya producción fuera denegada en sede administrativa, lo cual denota que la nulidad argüida no satisface un interés concreto.

Corresponde señalar que esta Sala ha dicho: “Que tal excepción debe ser fundada en un interés jurídico, atento a que las nulidades procesales no pueden invocarse por el hecho de la nulidad misma, por lo que resulta necesario que el vicio respectivo haya colocado al recurrente en un verdadero estado de indefensión, ocasionándole un agravio no subsanable” (in re “Iajya Isidoro Norberto e Iajya Sara de Maizel de S.H. s/recurso de apelación - I.V.A.”, 33.893-I, de fecha 21 de diciembre de 2011).

Que, asimismo, de la lectura de la resolución apelada se observa que la misma no adolece de vicio alguno, por el contrario, contiene los elementos jurídicos formales para declarar su validez, invoca la normativa legalmente tenida en cuenta para arribar a sus conclusiones, así como los conceptos y montos determinados, también menciona las circunstancias de hecho que la motivan, sin que ello implique prejuzgar sobre la pertinencia o no de los mismos, y se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa.

Siendo que no se violó el derecho de defensa de la recurrente y que los agravios expresados no logran la entidad suficiente para controvertir la validez del acto administrativo apelado, corresponde rechazar la nulidad invocada, con costas.

VI. Que la cuestión a resolver por parte de este Tribunal se centra en determinar si las entregas de fondos efectuadas por la recurrente a sus directores constituye una disposición de fondos a favor de terceros, figura contemplada en el art. 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Que dicho artículo establece 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 responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, (...) hará presumir un interés ficto aplicable sobre tales préstamos según los parámetros que establece dicho texto legal”.

Que corresponde en consecuencia analizar si, respecto de las entregas efectuadas por la recurrente, se verifica el propósito de perseguir un fin económico inherente al giro de su actividad que sirva de justificación y de base a tales entregas.

Que conforme surge de la resolución recurrida el fisco aplicó intereses presuntos sobre el rubro “directores” del balance comercial de la recurrente del año 2000.

Que debe decirse que de las actas de asamblea no surge que se haya fijado la remuneración de los directores como tampoco que haya habido un adelanto de honorarios para el período del año 2000 (cfr. Cuerpo I de las actuaciones administrativas fs. 11/18) y por ello se debe concluir que dichas entregas de dinero constituyeron préstamos a los directores.

Que, asimismo, no surge de las presentes actuaciones que estos préstamos a los directores fueran utilizados para perseguir un fin económico inherente a la actividad de la empresa y en este sentido debe decirse que la recurrente no acompañó ni ofreció prueba alguna tendiente a demostrar este extremo.

Que por todo lo expuesto corresponde confirmar el ajuste del Fisco por intereses presuntos.

VII. Que ahora resulta menester que este Tribunal resuelva si se encuentra ajustada a derecho la multa aplicada con sustento en el art. 46 de la Ley 11.683, reseñando la normativa aplicable y los principios que la rigen.

Que tiene dicho esta Sala que: “(...) el dolo en la calificación de la conducta del responsable debe ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias que permitan, en la convicción del intérprete, encontrar configurada la intención de defraudar” (conf. Sentencia de esta Sala C, en los Autos: “Colomba María Teresa s/recurso de apelación” de fecha 15 de diciembre de 1997).

Que conforme surge de las presentes actuaciones la representación fiscal se limitó a comprobar que la recurrente no había declarado los intereses presuntos –por préstamos otorgados a terceros que no redundaban en un beneficio propio para la empresa– sin preocuparse por acreditar si dicha omisión tuvo origen en una actitud dolosa.

En este orden de ideas debe decirse que no hubo ocultación alguna por parte de la recurrente, por el contrario al Fisco le bastó el análisis de sus libros contables y de la demás documentación que requiriera para efectuar el ajuste.

VIII. Que en consecuencia este Tribunal estima que no corresponde la calificación de la conducta como dolosa de la actora, motivo por el cual resulta pertinente expedirse por el reencuadre adecuándola al tipo omisivo descripto en el art. 45 de la citada ley.

Que la viabilidad de la recalificación legal ha sido reconocida en reiterados pronunciamientos de este Tribunal Fiscal (“Dicca ICESA”, pronunciamiento confirmado por la Alzada el 23 de diciembre de 1998, y “Ricciuto Nicolás”, del 28 de julio de 1994, entre otros).

Que el principio legal en esta materia es que la responsabilidad de los contribuyentes tiene origen en el hecho de presentar declaraciones juradas incorrectas que conllevan a la omisión del pago de impuestos.

Que la actora afirma la inexistencia del elemento subjetivo requerido por la figura del art. 45, más de las constancias de Autos se advierte que ella actuó de manera voluntaria y que no acreditó ningún factor que la exima de responsabilidad, simplemente se limitó a esgrimir que fue vencida por un error excusable sin explicar cuáles fueron las circunstancias insuperables que la colocaron en dicha situación.

Que el error excusable debe provenir de una razonable oscuridad de la norma, de la presunta aplicación de normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad –razonable– de equivocarse en su aplicación.

Que en Autos, el contribuyente no ha expuesto ni probado que las Leyes 20.628 –Ley de Impuesto al Valor Agregado– y 11.683 –Ley de Procedimiento Fiscal– (textos actualizados) sean de interpretación intrincada o contrapuesta, ni que le hayan inducido razonablemente a equivocarse en su interpretación.

Por todo lo expuesto, corresponde recalificar la conducta de la apelante encuadrándola en las previsiones del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificatorias) y graduar la sanción en el mínimo legal. Las costas se imponen por su orden de conformidad con lo dispuesto por el art. 184 de dicho ordenamiento legal.

La Dra. Adorno dijo:

Que adhiere al voto precedente.

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere a los Considerandos I a III, V y VI del voto del vocal preopinante.

Que en lo que hace a la multa aplicada no habiendo probado el Fisco la existencia de una conducta dolosa por parte de la recurrente, conforme el análisis efectuado en el Considerando VII del voto del Dr. Urresti, a través de la comprobación de ocultamientos, ardides o engaños tendientes a irrogar un perjuicio a las arcas fiscales, corresponde revocar la misma con costas.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en cuanto determina la obligación de la recurrente, con más intereses en el impuesto a las ganancias del año 2000, con costas, y recalificar su conducta en las previsiones del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) graduando la multa en el mínimo legal, imponiendo en este aspecto las costas por su orden.

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