

PROCEDIMIENTO. DETERMINACIÓN DE OFICIO. PRESUNCIONES. DIFERENCIAS FÍSICAS DE INVENTARIO. IVA. IRRAZONABILIDAD DEL AJUSTE. REVOCACIÓN

PARTE/S: Acosta Cereales SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo
TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA: IV
FECHA: 03/03/2020
JURISDICCIÓN: Nacional

Buenos Aires, 3 de marzo de 2020

Y VISTOS:

Estos autos caratulados "Acosta Cereales SRL c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 457/468 vta., el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: 1) hacer lugar a la excepción de prescripción articulada por la actora respecto del Impuesto al Valor Agregado de los períodos enero a noviembre de 2003 y salidas no documentadas por los pagos efectuados entre el 9 de enero al 5 de diciembre de 2003 y rechazarla respecto del Impuesto a las Ganancias del período 2003 y el IVA por el período diciembre de 2003 y salidas no documentadas por las operaciones celebradas entre el 9 y el 26 de diciembre de 2003 y 2) confirmar la determinación del impuesto a las ganancias en todas sus partes y del impuesto al valor agregado por el período fiscal diciembre de 2003 y salidas no documentadas por los pagos posteriores al 9 de dicho mes, con más intereses resarcitorios.

Impuso las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

2º) Que, a fs. 488 apeló la actora y expresó agravios a fs. 493/514, contestado por su contraria a fs. 549/554 vta.

La recurrente efectuó los siguientes planteos.

a) La suspensión de la prescripción dispuesta en el art. 44 de la ley 26.476: sostiene que el Tribunal Fiscal consideró razonable el motivo de la norma en declarar la suspensión general de los plazos para determinar tributos, sin advertir que en el caso de marras el transcurso de tan extensos períodos de tiempo resulta plenamente atribuible a la inacción del Fisco que se tomó más de dos años para culminar con la inspección y más de tres para efectuar la determinación de oficio. Afirma que la ley es inconstitucional en cuanto se pretende su aplicación respecto de aquellos contribuyentes que no ingresaron en el régimen de excepción y obtuvieron sus beneficios.

b) Subsidiariamente cuestiona la resolución en cuanto al análisis de la prueba pericial agronómica presentada. Manifiesta al respecto que se incurrió en mora injustificada en cuanto a su producción del cubicaje. Efectúa críticas en cuanto al modo en que se realizó.

c) Sostiene que el Tribunal Fiscal se limitó a confirmar la estimación sobre base presunta por la presencia del socio gerente en la tarea de cubicaje y el basamento del cálculo sobre la base del manual de instrucciones sin advertir que el propio organismo fiscal arribó a una cifra desmedida. Afirma, en tal sentido, que el a-quo valoró parcialmente la prueba sin analizar los fundamentos del perito de su parte.

d) Con relación a la prueba pericial contable afirma que de las respuestas de ambos peritos surge que tanto en el año 2003 como al momento de realizar la pericial la práctica contable de la empresa reflejaba la realidad de los movimientos.

3º) Que, por su parte, el Fisco apela a fs. 542/7 y se agravia en cuanto se hizo lugar a la excepción de prescripción articulada respecto del IVA correspondiente a los períodos enero a noviembre de 2003 y salidas no documentadas por los pagos efectuados entre el 9 de enero al 5 de diciembre de 2003, y por la distribución de costas.

Sostiene al respecto que en los casos en los que se dictan en sede judicial medidas cautelares que le ordenan abstenerse de proseguir con los procedimientos de fiscalización y determinación, resulta innegable que cesada la causal de suspensión derivada de la sentencia judicial debe retomarse el cómputo del plazo prescriptivo, criterio del que deriva la absoluta temporalidad del ejercicio de las facultades determinativas.

En tal sentido destaca que una vez concluida la medida cautelar el Fisco no contaba sólo con tres meses, sino que debía retomarse el plazo de prescripción que se hallaba suspendido. Cuando la imposibilidad jurídica de determinar de oficio la materia imponible desaparece el plazo de prescripción se reanuda.

A fs. 470, apela los honorarios regulados a favor de los letrados y peritos de su parte por bajos. Asimismo apela por altos los regulados a los Dres. Villegas Ninci, Aguirre Mosquera y los peritos Santo y Miazzo.

4º) Que, en primer lugar, y en cuanto a la prescripción, cabe señalar que el Tribunal Fiscal hizo lugar a tal excepción respecto del IVA de los períodos enero a noviembre de 2003 y salidas no documentadas por los pagos efectuados entre el 9 de enero al 5 de diciembre de 2003. En tanto en el caso de los impuestos a las ganancias del ejercicio 2003, IVA 2003 y salidas no documentadas correspondiente a los pagos realizados entre el 10 y el 26 de diciembre de 2003, el cómputo de la prescripción que comenzó a correr el 1/1/2005 vencia recién el 1/1/2011 por aplicación del art. 44 de la ley 26.476, por lo que a la fecha del dictado de los actos recurridos no se encontraba cumplido y por lo tanto respecto de esos períodos procedía su rechazo.

Puntualmente, y en lo que se refiere a la suspensión alegada por el Fisco por aplicación del principio contemplado en el art. 3980 del Código Civil, el a-quo se pronunció por su rechazo, lo cual fue motivo de agravio del Fisco.

Al respecto es dable señalar que el referido artículo establecía que cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces estaban autorizados a liberar al acreedor o al propietario de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento si después de la cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses.

5º) Que, al respecto cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha puesto de resalto el carácter excepcional de la dispensa, así como la perentoriedad del plazo establecido por el art. 3980 del Código Civil al señalar que “el instituto de la dispensa de la prescripción por reglar situaciones de carácter excepcional, es de interpretación restrictiva y la facultad conferida a los jueces (art. 3980 del Código Civil) debe ser ejercida con la máxima prudencia, debiendo ponderarse las dificultades o imposibilidades de hecho con relación a la persona misma del demandante” (Fallos: 313:173; 314:862).

Por otra parte, el plazo de tres meses establecido por la norma encuentra justificación en la circunstancia de que se está haciendo una excepción para el caso de la prescripción cumplida, en situaciones particulares en las que existe un impedimento real para el ejercicio de la acción, y en que, por tal razón, se otorga al acreedor impedido un término adicional para tal ejercicio (de conformidad con lo resuelto por la Sala II de esta Cámara en la causa “La Lluvia SA (TF 34942-19 c/ DGI”, sent. del 5/9/13 y esta Sala en la causa “Calcagno, Federico Alberto heredero de la sucesión de Lafontaine, Juan LP c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 10 de abril de 2018).

En efecto, es dable destacar al respecto que se ha entendido que más que una suspensión es una prolongación del plazo cuando su titular ha estado en la imposibilidad material de obrar, pero ha ejercido su derecho en cuanto ha podido.

De modo tal que, contrariamente a lo señalado por el Fisco, no debía retomarse el plazo de prescripción una vez concluida la medida cautelar, sino que hubo una extensión del plazo.

En autos, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, y no fue debidamente rebatido por el Fisco, en el caso de considerar que éste se encontraba impedido de proseguir con la fiscalización del año 2003 atento la medida cautelar, lo cierto es que tal impedimento concluyó al denegarse el recurso extraordinario el 18/2/2010, contando con tres meses a partir de allí para iniciar las acciones tendientes a la determinación y exigir el pago de tributos, por lo que a la fecha del dictado de la determinación de los tributos dicho plazo ya había vencido. En razón de lo expuesto se desestiman los agravios esgrimidos al respecto.

6º) Que, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad del art. 44 de la ley 26.476, formulado por la actora, tal como lo señaló el Sr. Fiscal General en su dictamen de fs. 381/2, no se demostró que la suspensión con carácter general del plazo de prescripción, de forma previa a que cada contribuyente opte por acogerse o no a un plan de regularización de deudas, consagre diferencias que resulten discriminatorias o irrazonables con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, en los términos exigidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por ello y habida cuenta que la declaración de inconstitucionalidad es un acto de suma gravedad y última ratio del orden jurídico, cabe desestimar el planteo formulado por la actora.

7º) Que, en cuanto al fondo, cabe señalar que los cargos que motivaron la determinación de impuestos se circunscriben a que: a) el Fisco detectó una diferencia de inventario de bienes de cambios que al retrotraerse al 31/12/03 surgen diferencias en kilogramos de cereales que dan origen a ingresos ajustables en los impuestos a las ganancias e IVA, por aplicación de las disposiciones contenidas en el art. 18, inc. d, de la ley 11.683; b) el Fisco impugna un pasivo por incorrecta valuación reliquidando IVA y Ganancias y c) se le impugnaron los créditos fiscales correspondientes a facturas por el servicio de fletes o transportes de granos, siembras, pulverizaciones y desmontes que el Fisco consideró simulados.

El Tribunal Fiscal confirmó la totalidad de los ajustes.

8º) Que, la actora cuestiona la valoración efectuada por el Tribunal Fiscal.

Al respecto, cabe recordar que la evaluación del Tribunal Fiscal con relación a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara salvo que exista arbitrariedad, cuestión que será analizada seguidamente.

9º) Que, el ajuste por diferencia de inventario fue por conteo de granos mediante el sistema de cubicaje, que consiste en el análisis dimensional de la capacidad de un contenedor.

Según surge del acta labrada por los funcionarios de la AFIP el 26 de agosto de 2004, se procedió en forma conjunta con el Sr. Acosta a practicar el cubicaje de inventario de los granos almacenados en los depósitos de la empresa, dejando constancia de los resultados obtenidos: 1) Se confeccionó un F. 8518 con croquis de la planta y dos con cubicaje y toma de inventario de granos en silo y celdas, arrojando un total de 9.028,25 t. de soja y 2.541,90 t. de maíz, 1.740 t. de sorgo y 587,12 t. de trigo. El Sr. Acosta manifestó que tenía cereal en depósito en Bunge Ar. SA Tancacha (soja), en Ledesma SA (maíz) y en Molinos Cañuelas SA (trigo). A continuación aportó listado de romaneos (entradas) en siete fojas desde el 1/8/04 al 25/8/04 y de cartas de porte (salidas) en cuatro fojas desde el 1/8/04 al 25/8/04. Leída que fue el acta en alta voz se firmaron de conformidad y para constancia tres ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto, recibiendo copia de todo lo actuado (confr. fs. 1/2 de las actuaciones administrativas "Operativo cubicaje de planta de acopio") (confr. fs. 1/2 del cuerpo operativo cubicaje de plantas de acopio").

La actora cuestionó el método empleado por el Fisco alegando que se realizó un golpeteo de chapas, lo cual no se encuentra probado, más allá de los dichos del perito de su parte que no están respaldados por probanza alguna y en especial por cuanto, según lo informado por el perito del Fisco, al ser las paredes de hormigón no pudo realizarse el referido golpeteo (confr pericia de fs.369/389).

Por lo demás, no se puede soslayar al respecto que la metodología utilizada para llevar adelante el cubicaje está en concordancia con lo expresado en el manual n° 35 de la Dirección de Análisis y Fiscalización Especializada de la Administración Federal de Ingresos Públicos. A lo que cabe agregar que los resultados obtenidos fueron expresados tanto en los papeles de trabajo como en el acta firmada de conformidad por los inspectores y el Sr. Acosta, sin haber realizado ninguna salvedad ni haber planteado disconformidad alguna con el desarrollo o el resultado del cubicaje.

Por otra parte, y en cuanto al rechazo de las pruebas ofrecidas ante la anterior instancia, no puede dejar de considerarse que, contra tal decisión (fs. 299), la actora pudo interponer el recurso de reposición previsto en el art. 71 del R.P.T.F.N., no obstante lo cual no lo hizo, por lo que precluyó la oportunidad de su cuestionamiento.

10) Que, los agravios de la actora al respecto sólo trasuntan su discrepancia con relación al criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

11) Que, en cuanto al método utilizado para determinar de oficio la materia imponible, es preciso señalar que según los arts. 16 y 18 de la ley 11.683 resulta admisible que el organismo recaudador, ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, puede considerar, a efectos de establecer la materia imponible, el conjunto de circunstancias relativas al contribuyente por medio de una adecuada valoración y en el marco conceptual de las leyes impositivas aplicables.

La determinación de oficio sobre base cierta implica que el Fisco conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación tributaria.

12) Que, la regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia como en cuanto a su significación económica.

Del art. 18 de la ley 11.683 (t.o. vigente) surgen las facultades de la Dirección General Impositiva para practicar determinaciones estimativas. Las presunciones constituyen elementos de juicio aptos para aquellos casos en que el contribuyente no haya presentado declaraciones juradas y/o no existan o resulten insuficientes las registraciones contables y documentación que avalan las operaciones comerciales, sin que -como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación-, ello importe autorizar decisiones discrecionales (Fallos: 264:99).

Al respecto, es preciso señalar que el contribuyente debe tomar todos los recaudos para que su deuda impositiva se pueda determinar con certeza y tiene la posibilidad, además, en el caso de que las presunciones utilizadas por el Fisco no reflejaran exactamente dicha deuda, de arrimar todos los elementos de juicio que estimara convenientes para que se determine correctamente su situación fiscal.

En el caso, la deficiencia en las registraciones y la documentación respaldatoria justificó la utilización del sistema presuncional.

No obstante ello, corresponde analizar si el resultado al que el Fisco arribó por aplicación de tales presunciones resulta razonable.

13) Que, conforme surge del informe de inspección obrante a fs. 360/376 del Cuerpo Principal N° 2, la diferencia de inventario en unidades físicas al 31-12-2003 se determinó mediante el procedimiento detallado en papeles de trabajo obrantes a fs. 312/313 del cuerpo principal N° 1. A dicha diferencia se le dio valor en pesos, adicionándole un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida, para arribar a la ganancia neta omitida, determinada según el art. 18, inc. c, de la ley 11.683.

El referido inciso c, del citado artículo establece una presunción relativa basada en las diferencias físicas de inventario comprobadas por la AFIP, cuyo mecanismo operativo consiste en la toma física de inventario de mercaderías (contar, pesar, medir unidades) con el objeto de comparar su resultado con la existencia al principio del ejercicio de la toma y previa expurgación de las unidades compradas y

vendidas en dicho lapso, se obtiene una diferencia física imputable al año anterior. Tal diferencia valuada impositivamente incrementa la renta en un 10% para el Impuesto a las Ganancias.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, la norma dispone que las diferencias físicas de inventarios comprobadas por el Fisco representan "montos de ventas gravadas omitidas, determinadas por aplicación, sobre la suma de los conceptos resultantes del punto precedente, del coeficiente que resulte de dividir el monto de ventas gravadas, correspondientes al ejercicio fiscal cerrado inmediato anterior a aquél en que se verifiquen las diferencias de inventarios, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda, por el valor de las mercaderías en existencia al final del ejercicio citado precedentemente, declaradas o registradas, ajustadas impositivamente, según corresponda. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal".

14) Que, conforme surge del informe de fs. 346 del cuerpo "Proceso Determinación de Oficio", se procedió a determinar una ganancia neta por la suma de \$7.379.885,98 por aplicación del 10% de renta dispuesta o consumida al resultado obtenido por la diferencia de inventario.

Y en cuanto a las ventas netas omitidas del año 2003, respecto del impuesto al valor agregado, de acuerdo con lo previsto en el inc. c, de la ley 11.683, se arribó como resultado a la suma de \$203.778.404,11. En dicha oportunidad el Fisco observó: "Nota: las ventas determinadas conforme lo especificado en la normativa citada, representan un monto que excede a lo razonable; consecuentemente por razones de prudencia, se considera que la venta omitida no puede ser menor que la ganancia neta determinada, siendo este valor el que finalmente se computa por considerarlo razonable a la presente situación".

15) Que al respecto cabe señalar que, en el caso de incrementos patrimoniales la traslación al Impuesto al Valor Agregado no opera automáticamente y sin mayor análisis pues, si bien el Fisco tiene por ley la facultad de utilizar presunciones para determinar la verdadera situación fiscal del contribuyente, no está autorizado a "intuir" tal situación (confr. esta Sala en la causa "Cavallo Comunicaciones SA (TF 24.01-I) contra DGI", del 25/6/2013). En el mismo sentido, al no haberse efectuado ningún tipo de tarea tendiente a demostrar la existencia de ventas omitidas, resulta insuficientemente fundada la pretensión fiscal gravatoria del Fisco (de conformidad con lo resuelto por esta Sala en la causa n° 15317/2013 "Food & Beverage Investments SA c/ DGI", el 6 de septiembre de 2013).

En efecto, tal es así que el propio organismo fiscal reconoció que el resultado al que se había arribado era irrisorio, razón por la que, como se expuso, la redujo "por razones de prudencia", aunque es incomprensible el criterio que utilizó para el cálculo de tal monto.

Lo expuesto importa la insuficiencia de la pretensión gravatoria fiscal en el impuesto al valor agregado, ya que ha efectuado un ajuste que arroja dudas sobre el resultado de las ventas que presumiblemente omitió la actora.

Por las razones expuestas corresponde revocar la resolución apelada en cuanto confirmó la determinación de oficio respecto del impuesto al valor agregado.

16) Que, en cuanto a los restantes ajustes, toda vez que la actora no ha esgrimidos agravios específicos al respecto no corresponde su tratamiento.

Por todo lo expuesto SE RESUELVE:

confirmar la resolución apelada en todo cuanto fue materia de agravio excepto en cuanto ratifica la determinación de la obligación tributaria respecto del Impuesto al Valor Agregado, que se deja sin efecto. Con costas por su orden en atención a la forma en que procedieron los agravios (art. 68, segunda parte del CPCCN).

En atención a la forma en que se decide corresponde dejar sin efecto las regulaciones de honorarios.

ASÍ SE DECIDE.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge Eduardo Morán

Marcelo Daniel Duffy

Rogelio W. Vincenti