



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EXPTE. N° 37.629-I (y su acum.); LABORATORIOS RICHMOND DIVISION VETERINARIA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° 37.629-I (y su acumulado N° 41.747-I) caratulados: “LABORATORIOS RICHMOND DIVISION VETERINARIA S.A. S/ APELACIÓN” a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación).

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 64/107 y fs. 768/792, se presenta el contribuyente e interpone recursos de apelación contra las Resoluciones N° 61/2013 (DV CRR2) y la N° 62/2013 (DV CRR2) ambas de fecha 25/04/2013 y la N° 170/2014 (DV CRR2) de fecha 21/11/2014, todas ellas dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

En virtud de la Resolución N°61/2013, se le impone la obligación de ingresar en relación al Impuesto a las Ganancias, periodo fiscal 2007, la suma de \$66.528,93; con más intereses resarcitorios por \$ 104.295,19 y se le aplicó una multa en los términos del artículo 46 y 47 inc. c) de la Ley 11.683, graduada en cuatro (4) veces el importe del gravamen supuestamente omitido de \$266.115,72.

Con respecto a la Resolución N°62/2013 (DV CRR2) se le impone la obligación de ingresar en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos fiscales 08/2006 a 07/2007, el monto de \$ 356.102,13; con más intereses resarcitorios por \$630.875,76. Asimismo se resolvió que correspondería hacer reserva de la eventual aplicabilidad de las sanciones a las que hubiere lugar por las infracciones constatadas en dichos períodos, de conformidad con el artículo 20 de la Ley 24.769.

A través de la Resolución N°170/2014 (DV CRR2) se le aplicó una multa por la suma \$ 249.271.49, equivalente al 70% del IVA supuestamente omitido por los períodos fiscales 08/2006 a 07/2007, en los términos del artículo

45 de la Ley de rito.

En primer lugar, la recurrente manifiesta que es una firma que tiene como actividad principal la elaboración de medicamentos farmacéuticos veterinarios.

Relata que el ajuste efectuado en el IVA se originó en virtud de que no aportó la documentación de respaldo de los créditos fiscales declarados y que, por tal motivo, el Organismo Fiscal solo computó aquellos que pudieron ser constatados a través de las respuestas obtenidas en las circularizaciones efectuadas a los proveedores.

Explica que la determinación de oficio se realizó de manera incorrecta e imprecisa, en razón de que el Fisco Nacional no agotó todas las vías para determinar la deuda sobre base cierta, realizando circularizaciones insuficientes.

Expone que no pudo acompañar la totalidad de la documentación que respalda los créditos fiscales declarados a raíz de la pérdida de los registros contables debido a una mudanza de la empresa.

Señala que, sin embargo y a pesar de la pérdida de la documentación, proporcionó registros de IVA compras y ventas, subdiario de IVA, libro diario y otros comprobantes que se pudieron acopiar – por ejemplo, copias obtenidas de los proveedores - que avalarían las operaciones realizadas; pero, pese a ello, el Fisco Nacional no los consideró en su totalidad.

Agrega que, de ninguna manera, actuó en forma voluntaria e intencional y que se llevaron a cabo distintas tareas dirigidas a tratar de encontrar elementos que le permitan reconstruir la totalidad de las operaciones realizadas.

Asimismo, relata que AFIP no colaboró con la reconstrucción de las operaciones rechazando la prueba informativa ofrecida. Alega que el Fisco Nacional no consideró como válidas aquellas facturas que se presentaron en formato de copia simple.

Indica que acompañó una gran cantidad de comprobantes numerados y listados, cuyas copias se obtuvieron de los propios proveedores – como así también - de las búsquedas realizadas y que, como consecuencia del extravío, no se trataba de comprobantes originales sino de copias autenticadas o copias aportadas por los propios proveedores tomadas de sus registros, inclusive algunas de ellas firmadas por los mismos.

En otro sentido, señala que AFIP solo consideró válidos los créditos fiscales de los proveedores que respondieron a las circularizaciones realizadas por dicho Organismo, ignorando a los demás. A su vez, se agravia de que el Fisco Nacional tomó como criterio que toda la documentación presentada debía ser entregada en original. Considera que, esta medida solo tenía el propósito de confirmar el ajuste realizado, incluso cuando se presentó la denuncia policial correspondiente y se comunicó que, debido a la situación que se estaba atravesando, no se contaba con los documentos originales para mostrar. A pesar de eso, el Fisco Nacional desestimó la verosimilitud de las operaciones.

En otro sentido, con relación al ajuste en el Impuesto a las Ganancias, explica que el mismo se debió a que el Organismo Fiscal determinó que la empresa había registrado una nota de crédito a favor de KRONEN VETERINARY SUPPLIER S.A. por \$190.082,65, la cual no fue considerada como deducible. Este comprobante se originó en un acuerdo por la finalización de la comercialización y distribución exclusiva entre las partes.

En este orden de ideas aclara que dicho monto era una indemnización por la finalización del contrato de distribución entre las partes. Afirma que AFIP consideró dicha erogación como una liberalidad, entendiendo que

la misma no puede ser tratada de esa manera, por lo tanto, el gasto debe ser considerado deducible en el impuesto. Además, sostiene que presentó como prueba una nota de Kronen confirmando el acuerdo de rescisión.

Señala que el pago indemnizatorio no puede ser tomado como un pago sin causa. Explica que se acreditó la causa y el origen de la indemnización y que, si no se hubiera realizado el convenio de rescisión y no se hubiera acordado privadamente, la cuantía de la indemnización en una fijación judicial habría sido muy alta, por tratarse de un contrato de varios años de duración. Es por ello que, optó por tratar de resolver la situación de manera consensuada con el distribuidor para evitar judicializar la situación.

Advierte que el Fisco no valoró adecuadamente las pruebas presentadas, incluyendo la documentación que demostraba la relación comercial con Kronen, las notas de otros clientes, y una certificación contable por medio de la cual se corroboró la registración de la compensación del crédito a favor de la empresa con Kronen por la suma de \$230.000 en concepto de reconocimiento indemnizatorio en virtud del convenio de rescisión.

Razona que el pago a Kronen no fue una liberalidad o donación, sino una indemnización por la rescisión del contrato de distribución. Es por ello que lo consideró como un gasto necesario para el giro de su negocio. A su vez relata que el Fisco no puede presumir una liberalidad entre dos empresas comerciales sin pruebas concretas y que no demostró que existiera algún otro objetivo para realizar el pago a Kronen, más que la cancelación del acuerdo y la indemnización.

Aduce que el Organismo Fiscal no consideró la realidad económica de la operación, ni las implicaciones que tenía para la empresa la rescisión del contrato y que su ajuste se basó en presunciones infundadas y no en pruebas concretas al considerar que el pago a Kronen era una liberalidad.

Entiende que el ajuste en el Impuesto a las Ganancias se basó en una interpretación errónea de los hechos, una incorrecta aplicación del principio de realidad económica y una falta de consideración de las pruebas presentadas, llevando todo ello a una determinación impositiva injusta y a la imposición de una sanción improcedente.

Con relación a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias sostiene que no existió dolo en su accionar, ya que el pago fue por una obligación contractual y no por un acto para evadir impuesto. Argumenta que no hubo ardid o engaño que indujera a error al Fisco Nacional, ya que la documentación presentada y las explicaciones dadas fueron claras y transparentes. Resalta que la ley requiere una conducta con intención de defraudar, y en este caso no se evidencia esa intención.

En cuanto a la multa apelada en el expediente Nro. 41.747-I correspondiente al IVA, es importante señalar que, la actora plantea la excepción de nulidad de la misma, argumentando la caducidad de las facultades sancionatorias del Fisco Nacional. Sostiene que se perdió la potestad de sancionar a la empresa por los periodos fiscales 08/2006 a 07/2007, según lo establecido en el artículo 74 de la Ley 11.683 y considerando que el Organismo debió haber aplicado la sanción al momento de dictar la determinación de oficio del tributo, lo cual no sucedió.

Asimismo, plantea que la aplicación del artículo 20 de la Ley 24.769 es errónea, porque la deuda determinada era inferior al umbral mínimo para iniciar un proceso penal (\$400.000) y también porque nunca se formuló una denuncia penal. Por lo tanto, al no haber denuncia penal, no se justifica la suspensión de las sanciones administrativas

En otro sentido, peticiona la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar sanciones. Señala que el plazo de caducidad se computa desde el 1 de enero del año posterior a la comisión del ilícito y, dado que los periodos fiscales involucrados son 2006 y 2007, el plazo de prescripción ya habría expirado.

También manifiesta que no existen causales de interrupción o suspensión de la prescripción. Esgrime que la pausa del plazo por un año establecida en la Ley 26.476 no es de aplicación al caso y que, no tiene efecto retroactivo. A su vez, tampoco considera válida la suspensión incluida en la Ley 26.860, en virtud de que únicamente sería aplicable a los contribuyentes que se adhirieron al blanqueo.

Considera que la multa es improcedente debido a la naturaleza del ajuste y a la falta de pruebas de una infracción material. Esgrime que la pérdida de documentación contable fue un evento fortuito y no una acción intencional. Agrega que la sanción no puede basarse en una mera presunción de omisión por la falta de documentación original. También razona que el ajuste del Fisco Nacional fue arbitrario y no se basó en una constatación de la realidad de las operaciones.

Analiza que la multa impuesta es injusta porque no se cumplen los requisitos objetivos ni subjetivos establecidos en el artículo 45 de la ley 11.683. Destaca que no omitió la presentación de declaraciones juradas y que al momento de su presentación contaba con la documentación de respaldo. Deja en claro que no actuó con la intención de evadir impuestos. Agrega que el Organismo Fiscal impuso una sanción material basada en un problema formal que la pérdida de documentación sin pruebas de que haya habido omisión de impuestos.

Finalmente, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y ofrece prueba documental, informativa y pericial contable. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que, a fs. 122/140vta. y 806/826vta., se presenta el Fisco Nacional y contesta los recursos interpuestos por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio, impugna la prueba ofrecida por la apelante y acompaña los antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace los recursos intentados confirmando las resoluciones recurridas en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que a fs. 831, con fecha 05/08/2015 luce la sentencia de acumulación del Expte. N° 41.747-I a las presentes actuaciones.

IV.- Que, a fs. 148 se abrió a prueba la presente causa haciendo lugar a la prueba informativa y a la prueba pericial contable ofrecida por la recurrente.

Con respecto a la prueba informativa se encuentran agregadas las contestaciones de los oficios dirigidos a Droguería Libertad SA fs.175, Borje y Kononcyk SH fs. 176/189, Gustavo Dubarbier fs. 190/205, Generar Negocios Veterinarios de Silvio Cesini fs. 207/219, Surfactor SA fs. 220/252, Microlav Argentina fs. 253/262, Prest SA, a fs. 263/282, Hugo Gil & Asociados SRL, fs.283/297, María Mónica Montino a fs. 300/320, Unifarma fs. 338/382, Maria Cristina Massicot fs. 384/532 vta., Sergio Alfredo García fs. 533/546, La Rural SA a fs. 559/588, Droguería Saporiti SA fs. 602/637, Romikin SA, fs. 662/712, Carlos Mineo fs. 713/725, Droguería Libertad fs. 726, Compaer SA fs. 856/873.

A fs. 881/883vta luce agregado el Informe pericial contable.

V.- Que, a fs. 911 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "B". A fs. 923/930 y fs. 931/944 obran agregados los alegatos producidos por el Fisco Nacional y por la parte actora, respectivamente.

Finalmente, a fs. 945 se disponen los autos para el dictado de sentencia.

VI.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa, de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la Litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VII.- En el marco de la Orden de intervención Nro. 490890, se dio inicio con fecha 26/04/2010 a la verificación de la situación de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2007; habiéndose constatado que registró contablemente una Nota de Crédito a favor de la firma Kronen Veterinary Supplier S.A., cuya deducción fue considerada por los inspectores actuantes como indebida, acudiendo al principio de realidad económica para determinar la verdadera naturaleza de los hechos, con sustento en los artículos 80, 87 inciso a) y 88 inciso 1) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Consultada la recurrente durante sobre cuál habría sido el motivo por el que se había emitido tal Nota de Crédito por un importe total de \$ 230.000, señala que (fs. 353/356 cpo. Principal) aquella devino como consecuencia de la firma de un convenio de rescisión, referido a un acuerdo no verbal para la comercialización y distribución exclusiva de productos en determinada zona geográfica (fs. 267/269 cpo. Principal). La firma Kronen Veterinary Supplier S.A. había alegado que se le había facturado en exceso respecto de los montos acordados y que dicho importe ascendía a tal suma, por no haberse puesto de acuerdo en dicha situación (fs. 680/682 del cuerpo principal N°2).

Conforme surge del acto apelado referido al Impuesto a las Ganancias, la recurrente, luego de analizar la situación y para poner fin a la controversia y a la relación comercial, decide suscribir un instrumento privado donde se reconoce dicha situación e indemniza a tal firma al haber reconocido los excesos de facturación. Luego, esta indemnización –a criterio de la recurrente- tendría lugar por la quita reconocida a raíz de la diferencia de los valores unitarios facturados.

Posteriormente, la actora sostuvo que el contrato con el distribuidor fue acordado de forma verbal y que su finalización dio lugar al cobro de una indemnización a favor del mismo. Por lo tanto, consideró que se trató de un gasto deducible en el gravamen y no una liberalidad, como lo sostiene el Fisco Nacional.

Cabe indicar que durante la vigencia del mencionado contrato la actora se habría comprometido con la firma Kronen Veterinary Supplier S.A a no efectuar ventas directas a los consumidores o a las empresas distribuidoras o comercializadoras dentro del área de distribución exclusiva. Los clientes o adquirientes finales de los productos sólo podrían obtenerlos a través de la intermediación de la distribuidora Kronen Veterinary Supplier S.A.

En apoyo a su postura, presentó el contrato de rescisión suscripto certificado por escribano público (vide fs. 729/733 del cuerpo principal N° 4 de los antecedentes administrativos).

A su vez, también acompañó una nota con certificación notarial donde el distribuidor informa que se celebró un contrato de manera verbal, detallando datos de fechas y características del mismo. Además, se presentó una nota de dos veterinarias que indicaron que la firma Kronen S.A. Veterinary Supplier era la empresa distribuidora exclusiva de los mismos y que no realizaron la compra de productos a ninguna otra compañía ni laboratorio porque esa empresa era la única habilitada para comercializar esas marcas. Cabe indicar que todos los

documentos acompañados fueron certificados contablemente, de conformidad con los anexos A, B y C de fs. 679/688 del cuerpo principal N° 4 de los antecedentes administrativos.

El personal fiscalizador requirió la contabilización de la rescisión mencionada (fs. 461 cpo. Principal), habiendo manifestado la recurrente mediante nota (fs. 409 cpo. principal) que dicho registro fue mediante un asiento diario de “ventas a deudores por ventas” (fs. 511 del cuerpo principal N° 3).

Solicitado por los fiscalizadores la registración contable de la compensación efectuada, conforme la cláusula 2 del convenio de rescisión del 04/09/2006, la recurrente aporta fotocopia del asiento en el libro diario correspondiente de la nota de crédito referida (fs. 479/481).

Solicitadas mayores precisiones sobre la debida contabilización de la mencionada nota de crédito (fs. 475 cpo. Principal), se aporta libro mayor de la cuenta contable “venta de productos nacionales” correspondiente al periodo 8/2006 del que se observa que figura asentada tal Nota de Crédito. Además, aportó la cuenta corriente (movimientos de subdiario ventas) respecto de tal cliente, dejando constancia que el no pago de las facturas incluidas en la misma dieron origen a la nota de crédito mencionada (fs. 512/515 cpo. Principal).

Requerida prueba fehaciente sobre la supuesta facturación en exceso en determinadas operaciones con la firma Kronen originado supuestamente en diferencia en los valores facturados por supuestos errores de la rubrada, la misma respondió que la documentación pertinente será entregada en oportunidad del inicio del procedimiento de determinación de oficio.

Por ello, la fiscalización entendió que no se ha aportado ninguna prueba documental sobre las justificaciones de sus dichos para poder considerar dicha nota de crédito como un gasto deducible en el impuesto a las ganancias, por ende se procedió a su impugnación en la determinación del impuesto a las Ganancias.

Se dispusieron medidas para mejor proveer, por las cuales se requirió a la firma Kronen que acreditara fehacientemente la personería de su presidente y aportara libros y documentación respaldatoria de las operaciones comerciales oportunamente celebradas y contabilizadas con la responsable, que habrían dado lugar al acuerdo indemnizatorio por \$ 230.000, a efectos de verificar fehacientemente la efectiva contabilización y exteriorización impositiva de tales operaciones.

El Sr. Korell, como autorizado de la firma, aportó multinota con documentación que acredita el carácter de su presidente y acompañó fotocopia simple del convenio con la recurrente del 04/09/2006 y la Nota de Crédito N° 0001-00018522 del 31/08/2006 emitida por la rubrada en concepto de compensación del convenio de rescisión del 30/08/2006, por un total de \$ 230.000. Consultado sobre el tratamiento contable e impositivo del mentado acuerdo indemnizatorio, manifestó haber extraviado los libros diarios y subdiarios de IVA compras (fs. 721 del cuerpo principal N° 4). En cuanto al tratamiento impositivo desconoce el mismo ya que no cuenta con papeles de trabajo para confección de las declaraciones juradas (fs. 721 cpo. Principal N° 4).

Cabe señalar que la recurrente presentó la declaración jurada rectificativa del IVA por el período fiscal 08/2006, donde reconoce que el crédito fiscal declarado por esa nota de crédito no corresponde e incrementó el débito fiscal de dicho período en la cuantía del IVA de la nota de crédito (fs. 69 Cpo Antecedentes Investigación y fs. 3 y 4 del cuerpo de IVA).

En definitiva y amparado en el principio de realidad económica, el Fisco Nacional concluye que la recurrente no tiene prueba documental de sus dichos, tanto de la responsable como de la otra parte, ni ha aportado contrato oponible a terceros que den cuenta de la condición comercial supuestamente acordadas. Se concluye que la Nota

de Crédito cuestionada representa una liberalidad en los términos del artículo 88 inciso i) de la ley del gravamen.

En relación con el ajuste en el IVA, durante los períodos fiscales de 08/2006 a 07/2007, en el marco de la mencionada Orden de Intervención iniciada en tal fecha, surgió de la revisión de la magnitud de los créditos fiscales declarados.

Debido a la falta de aporte documentación de respaldo luego de realizar los requerimientos correspondientes, el Fisco Nacional decidió llevar a cabo circularizaciones a varios proveedores con los que la recurrente operaba y, de esta manera, verificar el cálculo de dichos créditos y, comprobar la veracidad de las operaciones.

La actora aduce la pérdida de casi toda la documentación e información contable e impositiva de la compañía hasta abril de 2009, aportando denuncia policial correspondiente, de fecha posterior al inicio de la inspección (15/09/2010). Asimismo, señala que se conservaron los registros de IVA Compras y Ventas, a partir de los cuales resultó posible reconstruir casi la mayor parte de las operaciones celebradas en el periodo bajo determinación.

La recurrente acudió a búsqueda de los comprobantes, pudiéndose encontrar algunos de los proveedores que accedieron a brindar los originales o copias fieles de los comprobantes duplicados.

De las respuestas brindadas por los proveedores que el Fisco Nacional decidió circularizar (fs. 1 a 489 de los cuerpos de proveedores 1, 2 y 3), la fiscalización interviniente pudo observar en las declaraciones juradas que los débitos fiscales declarados por éstos, eran superiores a los créditos fiscales computados por la actora en sus declaraciones juradas presentadas.

Asimismo, el Organismo Fiscal revisó en sus sistemas los números de CAI, así como la autorización e impresión de las facturas de los proveedores consultados; además de examinar la base E-apoc, sin que se hayan encontrado observaciones en los comprobantes validados.

Por todo lo expuesto, el Fisco Nacional confeccionó una planilla con detalle de los créditos fiscales computables, conforme la prueba documental relevada y las normas legales relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado, por los periodos fiscales 08/2006 a 07/2007.

VIII.- Que, en primer lugar, corresponde expedirse en torno al ajuste efectuado en el Impuesto a las Ganancias. En ese sentido, cabe recordar que el origen de dicho ajuste se debió a que el Organismo Fiscal consideró que la empresa realizó una deducción no admitida, correspondiente a una Nota de Crédito emitida a favor de la firma KRONEN VETERINARY SUPPLIER S.A., calificándola como una liberalidad.

Sentado lo expuesto, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal se resume en dilucidar si resulta o no procedente el gasto deducido por la recurrente en concepto de indemnización por la rescisión del supuesto contrato (verbal) de distribución exclusiva para determinada zona geográfica.

Es oportuno señalar que, durante la duración del mencionado contrato verbal, la parte actora se habría comprometido a no efectuar ventas directas a consumidores o a empresas y que, los productos comercializados debían ser adquiridos a través la Kronen Veterinary Supplier S.A. conforme lo indicó el presidente de la distribuidora en la nota presentada ante la AFIP, la cual se encuentra agregada a fs. 680/681 del cuerpo principal N° 4 de los antecedentes administrativos.

El Fisco Nacional entendió que la actora no ha aportado documentación que constituya un sustento fidedigno de sus dichos, incluyendo también la obtenida de la contraparte de esta rescisión, en particular a partir de la

mencionada medida para mejor proveer que fue lanzada oportunamente. Por ello, la AFIP acudiendo al principio de realidad económica, consideró que Nota de Crédito emitida a la firma Kronen constituye una liberalidad.

Al respecto, se entiende que la aplicación de dicho principio no resulta adecuado a la situación bajo análisis, dado que la actora probó la existencia de un contrato de distribución y su posterior rescisión, mediante diversos elementos e indicios que demuestran que el importe en concepto de - “Compensación convenio de rescisión de fecha 30/08/2006” - que surge de la mencionada Nota de Crédito del 31/08/2006 deba ser interpretado como una liberalidad.

Entre las pruebas presentadas se encuentran: una comunicación de Kronen S.A. Veterinary Supplier detallando la existencia de un contrato verbal con la actora y las condiciones pactadas; documentos suscritos por dos empresas que confirman la adquisición de productos a Kronen S.A. Veterinary Supplier como intermediario; una certificación contable que respalda la existencia y registración de la mencionada compensación a favor de dicha empresa; y finalmente, el contrato de rescisión suscrito entre las partes. Asimismo, todo ello conforme las registraciones contables aportadas por la recurrente en subdiarios, diario y libro mayor.

Es importante destacar que, a pesar de no contar con un contrato formal por escrito, la actora acompañó evidencia documental y registros contables que avalan la existencia de una relación comercial y de distribución. Tanto durante la etapa de fiscalización como en este Tribunal, se ha intentado justificar el gasto y se han puesto a disposición diferentes medios probatorios para corroborar dicha situación.

Tras la finalización de la relación de distribución comercial, conforme surge de la correspondiente cuenta corriente entre las partes, habría surgido una deuda de la distribuidora hacia la recurrente pendiente de cancelación. En consideración de los perjuicios económicos que le acarrearía a la distribuidora por la disminución de los ingresos por las ventas que realizaba a clientes de su zona geográfica como así también de desacuerdos que habrían existido respecto de los montos facturados entre las partes y para evitar disputas judiciales, se decidió esta especie de compensación indemnizatoria. Por ello, ambas partes acordaron que la deuda de la distribuidora de \$230.000 no sería abonada, por lo que la actora procedió a emitir una Nota de Crédito por dicho importe.

La respuesta del representante de la distribuidora Kronen en el marco de la medida para mejor proveer lanzada en sede administrativa confirma lo expuesto oportunamente por el Presidente de la firma distribuidora reconociendo la existencia del contrato de distribución y su rescisión –incluyendo fechas y montos–, no obstante informar el extravío de libros y el desconocimiento del tratamiento contable e impositivo por parte de dicha empresa no resulta evidencia contundente.

En este marco, cabe indicar que el art. 17 de la LIG –texto vigente al momento de los hechos– prevé que *"Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga"*, mientras que el art. 80 de la citada ley dispone que *"Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina"*.

Por consiguiente y a partir de todo lo expuesto, se evidencia la presentación de una serie de pruebas que permitieron demostrar que se trata de una erogación inherente al giro del negocio de la rubrada, la cual resulta deducible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 80 y 87 inciso a) de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Por lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias, intereses y multa.

IX.- Que seguidamente debe resolverse el ajuste efectuado en el IVA, recordando que el mismo se originó a raíz de que la parte actora no aportó la documentación de respaldo de los créditos fiscales de IVA computados en sus declaraciones juradas correspondiente a los períodos cuestionados. En la posición fiscal, sólo serían admitidos comprobantes originales. No obstante ello, el Fisco Nacional consideró solamente aquellos que pudieron ser constatados por el personal de fiscalización a través de las respuestas obtenidas de las circularizaciones cursadas a algunos de los proveedores con los que operó la empresa.

Siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas de la citada norma deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Cabe tener presente que en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios, correspondiendo a quien la impugne, la documentación irrefutable de los hechos. En ese contexto, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinado a obtener en adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por AFIP y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrojadas por ésta última.

Corresponde por lo tanto determinar si las probanzas aportadas por la apelante en estos autos permiten un confronto capaz de confirmar la relación entre la entrega efectiva de los bienes comercializados y servicios prestados por parte de los proveedores circularizados que surgen de los comprobantes y su real representación en los créditos fiscales declarados.

De conformidad con lo señalado por la recurrente y, como se puede observar de las fs. 361/362 del cuerpo principal N° 2 de los antecedentes administrativos, donde luce la denuncia policial efectuada el 15/09/2010, es importante señalar que aquella no logró presentar la documentación de respaldo original debido la pérdida de los comprobantes durante una mudanza. En este contexto, la actora intentó reconstruir sus operaciones proporcionando copia de los comprobantes, en algunos casos suscriptas por los propios proveedores e incluso algunos en original.

Conforme la prueba informativa producida en esta instancia surge que los proveedores Droguería Libertad S.A., Borje y Kononeyk SH, Gustavo Dubarbier, Generar Negocios Veterinarios de Silvio Cesini, Surfactor S.A., Microlav Argentina, Prest S.A., Hugo Gil & Asociados S.R.L, María Mónica Montino, Unifarma, Maria Cristina Massicot, Sergio Alfredo García, La Rural S.A., Droguería Saporiti S.A., Romikin S.A., Carlos Mineo, Droguería Libertad y Compaer S.A. llevaron a cabo operaciones comerciales como proveedores con la apelante. En las respuestas a los oficios diligenciados detallaron las fechas y montos de las facturas –incluyendo los respectivos créditos fiscales en IVA discriminados- que respaldan las operaciones realizadas en los periodos cuestionados.

Es en esa misma línea que en la instancia administrativa, los créditos fiscales que fueron admitidos son también los resultantes de la información obtenida de algunos proveedores, a partir de la circularización realizada.

Además, es dable mencionar que, en dicha instancia, la parte actora había propuesto como prueba informativa la

posibilidad de recolectar de los proveedores cuyas facturas no fueron admitidas por la fiscalización, la información y documentación necesaria para validar el crédito fiscal impugnado.

Asimismo, en referencia con la prueba pericial contable producida en esta Instancia a fs. 881/883vta, ambos peritos afirman que los créditos fiscales de IVA mencionados en los puntos 3) –copias provistas por la recurrente, que en algunos casos también fueron entregadas por los proveedores circularizados en este Tribunal- y 4) –copias obtenidas de dicha circularización- están respaldados por la documentación correspondiente.

Es importante mencionar que en sede administrativa – precisamente al momento de contestar la vista – conforme fs. 50/76 del cuerpo IVA - la actora había ofrecido como prueba informativa un listado por orden de importancia de proveedores, proporcionando información sobre cada uno de ellos, el que se encuentra agregado en el cuerpo IV de la prueba aportada por el contribuyente de los antecedentes administrativos. Dicha prueba fue rechazada por considerarse dilatoria y extemporánea (fs. 20 de las presentes actuaciones).

De igual manera y considerando el gran número de proveedores, la parte actora decidió – ante este Tribunal – ofrecer prueba informativa de aquellos que llevaron a cabo operaciones más significativas y que no fueron validadas oportunamente por el Organismo Fiscal.

En definitiva, pese a no contar con las facturas originales de las operaciones, por el extravío denunciado y acreditado en estos actuados, el Fisco Nacional tampoco presentó argumentaciones concretas y precisas a los efectos desvirtuar la existencia y cuantía de las operaciones detalladas y acompañadas por los proveedores oficiados ante esta instancia ni respecto de los incluidos en el punto 3 del mencionado Informe pericial. Al respecto, es necesario señalar que, en relación a los proveedores cuyos créditos fiscales fueron admitidos en sede administrativa, el propio Organismo Fiscal dejó constancia en el acto apelado en IVA que constató que no estuvieran incluidos en la Base Apoc, que la CAI no fuera inválida y que los débitos fiscales declarados no fueran inferiores a los créditos fiscales computados por la actora. Nada ha dicho este Organismo, respecto de los proveedores oficiados ni de los incluidos en este punto 3 de la pericial contable.

Por lo tanto, en base a lo anteriormente expuesto, se debe revocar parcialmente la resolución apelada y admitir los créditos fiscales de los proveedores que han sido presentados y documentados ante este Tribunal, así como también de aquellos incluidos en el punto 3 del informe pericial contable (vide Anexo A de fs. 877/880 y del cuadro detallado a fs. 882/882vta. punto 4), confirmándose el resto del ajuste apelado en la presente causa.

Finalmente, en cuanto a las retenciones sufridas presentadas en la prueba documental relativas al SICORE – IVA correspondiente al régimen 265 impuesto 767 - como anexo “A” -, por los importes de \$813,13.- y \$1.937,54.- es pertinente señalar que el Fisco Nacional deberá validar su existencia y, en su caso considerarlas para la reliquidación del impuesto.

X.- Que, a continuación, corresponde expedirse en materia de los intereses resarcitorios por la parte que se confirma el ajuste en el IVA, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que *“si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a*

concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en la medida que se confirma el acto apelado.

XI.- Que, por último corresponde resolver el tratamiento de la multa aplicada en el IVA apelada en el Expte. N° 41.747-I - por la parte que se confirma el ajuste -, sanción que fuera enmarcada en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En ese sentido, corresponde destacar que el Fisco Nacional mediante el dictado de la Resolución N° 158/2012 (DV CRR2) de fecha 23/11/2012, confirió vista de los cargos formulados y de las actuaciones administrativas y en el mismo acto, respecto de la conducta de la contribuyente, formuló reserva conforme a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley N° 24.769, de la eventual instrucción de sumario para la aplicación de las sanciones contempladas en la Ley N° 11.683 en el impuesto y períodos fiscales correspondientes.

Conforme lo expuesto precedentemente, corresponde señalar que con relación a los períodos fiscales analizados en el caso de marras tanto en el acto por el cual se confirió vista como en la resolución determinativa de oficio posterior, dictada bajo el N°62/2013 (DV CRR2) de fecha 25/04/2013, ya se encontraba vigente la Ley N° 26.735 (B.O. 28/12/2011) - que estableció como monto objetivo de punibilidad la suma de \$400.000 - circunstancia esta que invalida la reserva legal efectuada por el juez administrativo, resultando, en consecuencia, nula la resolución apelada en autos por la cual se le intenta aplicar multa a la recurrente.

En ese sentido, resulta menester poner de relieve que, al momento de correrse la vista, el juez administrativo decidió que no iba a instruir sumario infraccional, en razón de considerar de aplicación posible lo normado por el artículo 20 de la Ley 24.769.

Asimismo, debe hacerse especial referencia a que no se cumple con lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley N° 11.683 el cual dispone que “(c)uando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen...”

En esta inteligencia, se ha sostenido que “(u)n acto administrativo resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable cuando presenta vicios de tal entidad o gravedad que impiden la existencia de alguno de sus elementos esenciales (arts. 7, 8, 14 y 15 a contrario, Ley N° 19.549 -Adla, XXXIIB, 1752-)” (CNFed., Sala II Contencioso Administrativo, noviembre 13-1979.-Rodríguez Blanco de Serrao c. Resolución Ministerio del Interior).

Por su parte, el artículo 7 de la Ley N° 19.549 establece que son requisitos esenciales del acto administrativo entre otros, la causa: deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; y la motivación: deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir

el acto.

En esa tónica, el caso traído a exámen encuadra en las prescripciones del artículo 14, de la Ley N° 19.549 que establece: *“El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos: a) Cuando la voluntad de la Administración resultare excluida por error esencial; dolo, en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos; violencia física o moral ejercida sobre el agente; o por simulación absoluta. b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado”*.

Cabe tener en cuenta que, por un lado, el Fisco debe propender a resguardar debidamente el derecho de defensa por ante su sede, y, por otro lado, es preciso destacar que la función del Tribunal Fiscal es realizar un control de legitimidad sobre los contenidos de las resoluciones apeladas ante su instancia jurisdiccional. En casos como el de autos, el acto recurrido no contiene los elementos mínimos para que puedan ser evaluados en su legitimidad por esta instancia jurisdiccional, por lo que no corresponde ya su revocación sino decretar, directamente, la nulidad del mismo. Es en esos casos donde la doctrina de la "subsanción" aplicada por el Tribunal en distintas oportunidades siguiendo precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debe encontrar su justo límite para no terminar privando de sentido a todas las garantías que, indudablemente, enmarcan el procedimiento determinativo en sede fiscal (en tal sentido, TFN, Sala “B” in re “Ledesma, Julio César”, sentencia del 28/3/04).

En esa tónica, no toda nulidad administrativa es susceptible de ser convalidada en instancias procesales sucesivas conforme la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re 205:549; 247:52; 267:393, entre otros. Algunas revisten tal entidad que resultan de imposible subsanación posterior, puesto que admitir lo contrario, importaría asumir que la Administración Fiscal se encuentra facultada a disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración.

Asimismo, cabe destacar que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sentenció en igual sentido el 29/10/2024, en los autos caratulados “MARINO, OMAR (TF 43445598-I) c/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” (Expte. N° 41576/2023).

En consecuencia, corresponde considerar como nula, de nulidad absoluta e insanable, a la Resolución N°170/2014 de fecha 21/11/2014 apelada en autos, con costas, por lo que deviene innecesario el tratamiento de la excepción de prescripción formulada por la apelante en atención al modo en que se resuelve.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y a la solución que propicia el Dr. Porporatto para la determinación del IVA en los considerandos IX, X y XI de su voto.

En cambio, disiento con la revocación del ajuste proyectado para el Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2007, cuestión a la que me refiero seguidamente.

II.- En la determinación mencionada en último término, el Fisco Nacional impugnó la deducción de una nota de crédito emitida a favor de Kronen Veterinary Supplier S.A -en adelante KVS- por un importe de pesos ciento noventa mil ochenta y dos con sesenta y cinco centavos (\$190.082,65) más IVA, por considerar a dicha suma como una liberalidad, y en consecuencia, una deducción no admitida en los términos del art. 88 inciso i) de la ley del gravamen. Y entiendo que le asiste la razón.

Ello así, por cuanto a mi criterio no ha quedado demostrado de manera suficiente que la nota de crédito en cuestión se corresponda con un gasto que resulte deducible y razonable de acuerdo a las previsiones de la ley del impuesto a las ganancias; antes bien y tal como concluye el Fisco Nacional, se trataría de una *“mera disposición de la renta obtenida con el propósito de pagar menor impuesto”*.

Explica la propia recurrente que *“debe dejarse en claro que estamos frente a una quita por diferencias en los valores unitarios facturados en exceso por error, y que en la ruptura del contrato tácito de distribución entre ambas partes cuando se dice que la única indemnización al distribuidor es el reconocimiento de esta quita, justamente los que se está diciendo es que no hay indemnización, sólo se reconoce esta quita sin tener que ir a instancias judiciales, y en virtud de este reconocimiento el distribuidor no demandará indemnización alguna”* (vide fs. 356 del cuerpo principal N°1 de los antecedentes administrativos - formulario multinota impositivo F206 de fecha 02/09/2010).

Es decir que la nota de crédito en cuestión surge como una consecuencia de la incobrabilidad de ciertos importes - supuestos excesos de precios facturados que aduce la actora- que a criterio del distribuidor no fueron fijados de conformidad a lo convenido con el proveedor. La falta de acuerdo entre los contratantes al respecto derivó en la ruptura del vínculo comercial que *“cesó de hecho en el mes de julio de 2005”*.

Dicha situación fue contablemente instrumentada mediante la emisión de una nota de crédito identificada bajo el número A 0001-00018522 de fecha 31/08/2006 y jurídicamente con un convenio de rescisión que fue suscripto el 04/09/2006 y certificado ante escribano público ese mismo día.

Entonces es la propia recurrente quien que le otorga el carácter de una *“quita”* respecto de sus créditos por operaciones comerciales del giro habitual y no de una indemnización.

Con carácter preliminar a todo análisis es importante tener presente lo expresamente previsto en la ley del impuesto a las ganancias en cuanto a la determinación de la ganancia neta. Al respecto define en su art. 17 que *“Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.”*, en tanto que el art. 80 -texto vigente al momento de los hechos- establece que *“Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina”*.

Se desprende claramente de los textos pretranscriptos que no todos los gastos o erogaciones incurridos resultan deducibles, sino que únicamente revisten esa calidad aquellos que: i) se encuentran fuera de las restricciones que expresamente contempla la ley y, ii) cumplen con los requisitos de forma y sustancia que la norma dispone.

Por otra parte, caber recordar que la ley del impuesto a las ganancias específicamente establece cuales son las condiciones necesarias para la deducción de los malos créditos y exige el cumplimiento de determinados parámetros y requisitos a fin de admitir su cómputo/deducción como créditos incobrables, cuestiones que claramente no se verifican en el caso bajo análisis.

Es decir que los gastos y/o erogaciones que la ley admite “restar” poseen limitaciones.

Así lo ha resuelto la Sala “C” de este Tribunal en la causa “FAPROMED S.A. s/ Recurso de Apelación” quien señaló, en relación a la posibilidad de deducir un gasto con características de liberalidad, que *“Las explicaciones vertidas para justificar el no inicio de acciones de reclamo o cobro judicial, y que pueden aparecer como entendibles o justificadas desde una óptica de política comercial de la empresa, en el plano fiscal adquiere todos los rasgos de una mera liberalidad voluntaria de la sociedad acreedora que implica, lisa y llanamente una renuncia ab initio de la posibilidad, no sólo de recuperar el crédito, sino directamente de instar su cobro”*.

En tanto, la Sala “D” expresó que *“(…) la liberalidad constituye una limitación por la cual -sin desconocer el derecho que cada uno tiene de disponer libremente de sus recursos-, se establece en principio la improcedencia de todo traslado económico al Fisco de aquella liberalidad, debiendo ser asumido en cabeza de quien hubiera decidido afectar tales recursos para materializarla”* (“Cochería Paraná SA s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias” – Ex. 26.485-I, sentencia del 18/09/2009).

Por otra parte, cabe destacar que del análisis de los antecedentes administrativos se observa la nota suscripta por el presidente de KVS de fecha 05/12/2012 (obrante a fs. 679/681 del cuerpo principal N°4 de los antecedentes administrativos) en la que manifiesta que *“por razones comerciales y controversias suscitadas entre ambas empresas, se acordó la finalización del contrato de distribución entre esta firma y Laboratorios Richmond División Veterinaria S.A.”* siendo *“las últimas operaciones efectuadas en el marco del citado convenio en el mes de julio de 2005”*.

Además de lo consignado previamente, en la misma nota indica el representante legal que, existiendo una deuda al momento de rescindir el contrato por parte de la distribuidora con Laboratorio Richmond División Veterinaria S.A. -en adelante LRDV- y atento los perjuicios que la ruptura contractual le causaba a su representada, las partes acordaron que el importe atribuido a la misma -que ascendía a la suma de \$230.000- quedaría en poder de la distribuidora (KVS).

Tal como se señalara anteriormente, el distribuidor KVS alegaba que la proveedora LRDV le había facturado en distintas ocasiones montos en exceso de los previamente acordados y que dicho monto ascendía, en total, a la suma de \$230.000, siendo dicha suma el saldo que el Laboratorio le adeudaba por no haberse puesto de acuerdo en dicha situación (ver fs. 312/314 del cuerpo principal N°2). Tales excesos de facturación fueron posteriormente reconocidos como “quita” para poner fin a la controversia y a la relación comercial, materializando tal decisión mediante el aludido instrumento privado -convenio de rescisión- de fecha 04/09/2006.

Resulta importante resaltar aquí que durante la verificación el Fisco Nacional solicitó a la actora -Requerimiento N°0720002012265013404- que aporte prueba fehaciente sobre la facturación en exceso de tales operaciones comerciales a la firma KVS -Acta del 13/09/2012 obrante a fs. 478 del cuerpo principal N°3 de los antecedentes administrativos-, respondiendo la actora que la documentación pertinente sería aportada o exhibida una vez que la División y Recursos II de la Dirección Regional Centro le corriera vista de las presentes actuaciones. Sin embargo, dicha documentación nunca fue aportada con posterioridad, lo cual resulta llamativo y debilita la posición sostenida por la actora.

Por otra parte, del análisis de la “Ficha de Cuenta Corriente” del cliente 288 KVS obrante a fs. 77/89 del cuerpo principal N°1 que refleja las operaciones de ventas y cobranzas y la imputación de la nota de crédito en cuestión, se observan algunas situaciones que generan dudas y ameritan ser mencionadas, ya que no abonan los fundamentos oportunamente vertidos por la recurrente.

Así y en primer lugar, se advierte que el importe de la nota de crédito de \$190.082,65 más IVA se encuentra imputado a cancelar determinadas facturas en forma total siendo la primera de ellas la Factura A N°0001-14017 de fecha 11/04/2005 cuyo importe ascendía a \$15.492,84, así como otras facturas totales de dicho mes a saber: 0001-14065 de fecha 20/04/2005 de \$12.089,09; 0001-14084 de fecha 26/04/2005 de \$13.642,99; 0001-14106 de \$11.714,01, entre otros comprobantes de menores importes de dicho mes y de otros posteriores, inclusive hasta el día 31/12/2006.

Es decir, la nota de crédito emitida el 31/08/2006 fue aplicada a la cancelación de facturas pendientes de pago y que KVS adeudaba al LRDV en forma total y no a las mentadas diferencias por excesos de facturación como alega la recurrente.

En segundo lugar, se observa que el perjuicio económico que supuestamente conllevó la ruptura del vínculo comercial en julio/2005 y que se habría acordado resarcir con la quita, en modo alguno significó un menoscabo en las operaciones comerciales con KVS, ya que lejos de haber -lógicamente-mermado a partir del distracto convenido, las mismas presentaron un considerable incremento.

En efecto, basta con visualizar la evolución de las ventas mensuales totales de LRDV a KVS de junio/05: \$29.495,00 y julio/05: \$34.539,77, es decir del mes del distracto y del previo a la ruptura y compararlo con las ventas de agosto/05: \$55.127,36 y septiembre/05: \$48.797,00 para concluir que las ventas aumentaron considerablemente con posterioridad al denunciado distracto.

Además, se verifica en dicha cuenta corriente la imputación de la suma de \$22.337,30 -es decir de casi un 10% del importe correspondiente a la nota de crédito en cuestión- a un comprobante identificado como “AJ” con una numeración -0000 1665- completamente ajena a la utilizada y que tiene fecha 31/12/2006. Ello implica que la nota de crédito se imputa a una “operación/comprobante” que a la fecha de su emisión era inexistente, lo cual, cuanto menos pone en evidencia una inconsistencia y una deficiente registración, sin perjuicio de la dudosa procedencia y/o existencia de dicho comprobante, que tampoco fue aportado a la fiscalización.

Asimismo, se detectan otras incongruencias que surgen de los antecedentes administrativos y del estudio del expediente bajo análisis que se estima oportuno señalar, ya que resultan atinentes a efectos de dilucidar la controversia que nos ocupa:

- i. La nota de crédito se emitió con anterioridad a la firma del convenio y su texto indica “*Compensación Convenio de Rescisión de fecha 30/08/2006 VENTAS*”, en tanto que el “Convenio” posee fecha de suscripción el 04/09/2006 es decir, el Convenio es de fecha posterior y además difiere, sin explicación alguna, del concepto consignado en la Nota de Crédito.
- ii. De acuerdo al detalle de Cuenta Corriente del distribuidor KVS se verifican numerosas operaciones de ventas en los meses posteriores a la supuesta ruptura comercial -julio/2005- y al menos hasta marzo/2007,
- iii. Extrañamente y ante la solicitud de documentación y de los libros contables por parte de la fiscalización se informa que la misma fue extraviada y la recurrente efectúa la denuncia recién en ese momento -15/09/2010-, es decir, una vez iniciada la fiscalización y recién a partir de que tal documentación le fuera requerida,
- iv. Contablemente el gasto que se pretende deducir se encuentra registrado como una menor venta. Se contabiliza únicamente la nota de crédito y no la indemnización -gasto- lo cual debió quedar reflejado con la suscripción del convenio y luego la compensación entre créditos y deudas. Así lo reconoce el propio jefe contable del LRDV -Sr. Pablo Ottino- en su nota de fecha 31/07/2012, obrante a fs. 409 del cuerpo principal N°3 de los antecedentes administrativos, quien informa que respecto de la nota de crédito 18522

de fecha 31/08/2006 emitida a la firma Kronen por el importe neto de \$190.082,65 – IVA \$39.917,36 – Total \$230.000,01, en la cual indica que *“el asiento que este movimiento registró es ‘Ventas a Deudores por Ventas’, ya que la operación proviene de un subsistema configurado para realizar el asiento en forma automática”*.

- v. Tal como se comenta en el punto anterior no hay una apropiada registración contable del gasto cuya deducción se pretende computar ni tampoco de la compensación del crédito. En efecto, una correcta registración debió haber reflejado al momento de la firma del Convenio -04/09/2006- como primera cuestión el reconocimiento de la “indemnización” a KVS y luego, la compensación del crédito que tenía el Laboratorio por las ventas oportunamente realizadas, con la obligación de pago –deuda– que se habría generado a partir de la firma del citado acuerdo de rescisión. Se advierte que únicamente se detalla en el
- vi. La prueba aportada -Notas: de KVS, de Fernando Márquez Ismael; de Diego Baldini- constituyen meras manifestaciones plasmadas en documentos con firmas certificadas pero que no pueden ser constatadas, validadas o avaladas mediante el aporte de registraciones y/o comprobantes emanados de la recurrente o del distribuidor.
- vii. La magnitud del importe de la nota de crédito resulta desproporcionada respecto del giro comercial; nótese que el importe neto de la misma -\$190.082,65- es superior al resultado del ejercicio consignado en el balance cerrado al 31/07/2007 cuyo importe ascendió a la suma de \$174.026,99 (Ganancia). Sin embargo, no se encuentra mención alguna en las notas a los estados contables ni en la memoria en dicho balance de tal situación extraordinaria –convenio de rescisión-, que por cierto, disminuye considerablemente el resultado.

Llamativamente, sí aparece la mención en el balance cerrado al 31/07/2006. En efecto, se expone en las “Notas a los Estados Contables” como “punto 5. Hechos Posteriores al Cierre”, que el 04/09/2006 se firmó un convenio de rescisión y que en virtud del mismo ambas partes compensaron la suma adeudada por KVS a LRDV.

- i. La deducción de la nota de crédito del resultado impositivo significó una disminución del impuesto a las ganancias de \$66.528,93, suma ésta que representa casi el 80% del impuesto declarado por el período 2007 cuyo importe ascendió a \$83.257,81.

Cabe poner de especial relieve que ante el descargo presentado por la actora al contestar la vista determinativa y las pruebas aportadas en dicha oportunidad, el Juez Administrativo ordenó medidas para mejor proveer a fin de evaluar si los argumentos esgrimidos por la responsable lograban hacer variar la pretensión fiscal.

En cumplimiento de dichas medidas, se requirió a KVS que aportase los libros societarios, contables y documentación respaldatoria referida a las operaciones comerciales oportunamente celebradas y contabilizadas con LRDV que habrían dado lugar al acuerdo indemnizatorio de \$230.000 – F.8600/I N° 020 0081047, obrante a fs. 713 del cuerpo principal N°4 de los antecedentes administrativos.

Ante tal requerimiento el distribuidor respondió aportando el convenio de rescisión firmado y la nota de crédito. En dicha oportunidad se labró además un acta donde quedó asentada la respuesta dada por KVS ante la consulta que le fuera efectuada con relación con el tratamiento contable e impositivo otorgado a dicha situación.

Allí expone la requerida que *“tal cual fuera informado oportunamente a esa inspección la firma Kronen Veterinary Supplier S.A. extravió los libros diario y subdiarios IVA Compra, por lo que desconoce el tratamiento dado contablemente a las facturas y notas de crédito entregadas en estas actuaciones”* y en cuanto al tratamiento impositivo declaró que *“desconoce el tratamiento dado, que no cuenta con los papeles de trabajo utilizados para la confección de las DDJJ de IVA y la DDJJ de Ganancias correspondientes a los períodos involucrados y*

relacionados con las facturas y N/C investigada”.

Que en atención a lo manifestado los actuantes ratificaron el ajuste, considerando a la nota de crédito cuestionada como una liberalidad en los términos del art. 88 inc. i) de la ley del impuesto a las ganancias.

Que al respecto este Tribunal se ha pronunciado en torno a la deducción de gastos en distintas causas afirmando que las decisiones empresarias con relación a determinadas erogaciones no puede oponerse al Fisco Nacional. En este sentido expresó que *“(…) si bien no es materia de debate que el pago de la multa existió, y representa una pérdida para la sociedad recurrente, ello no implica per se que el gasto sea deducible en el impuesto de marras, en tanto considero que su pago constituye una erogación suplementaria -a partir del riesgo asumido al no cumplir con la normativa del Banco- que, ya sea como gasto no recuperable o un costo no puede oponerse a terceros, en este caso el Fisco Nacional (cfr. criterio seguido por este Tribunal desde larga data en la causa “ITESA Industria Textil SA s/recurso de apelación en materia de impuesto a los réditos y Multa”, sentencia del 29/03/1963, y en igual sentido el fallo “Eduardo Goldstein” de fecha 28/05/2004” (Sala D, “BBVA BANCO FRANCES SOCIEDAD ANÓNIMA”, del 01/09/2022).*

Que en virtud de las razones explicadas hasta aquí, corresponde validar el criterio fiscal por encontrarse ajustado a derecho y confirmar el ajuste practicado en el impuesto a las ganancias.

III.- Que sentado lo que antecede, cabe referirse a la sanción que se endilga a la recurrente, la cual encuentra sustento normativo en los arts. 46 y 47 inc. c) de la Ley 11.683.

Como sostuvo la Sala “B” in re “Sanguinetti, Sergio Claudio” (Expte. N° 25.562-I) y en “Kank y Costilla S.A.” (05/11/2004) entre otros: *“...el ilícito tributario previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco...”. En el caso del art. 47: “...Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad...”.*

Que, en lo que atañe al aspecto material de la multa aplicada, debe destacarse que la omisión incurrida lo que revela, y así ha quedado plasmado en el acto que aquí se recurre, es que el contribuyente no ha declarado el impuesto en su justa medida, siendo dicha declaración defectuosa la que, al no haberse producido prueba en contrario, lleva a este juzgador a tener por configurado el aspecto objetivo de la infracción que se endilga.

Que, en cuanto al aspecto subjetivo, si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes a tales efectos, pero si opta por invocar las presunciones del art. 47 –como en el caso de autos-, deberá acreditar la circunstancia (hecho inferente) que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones (hecho inferido), presumiendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trata, e invirtiendo la carga probatoria.

Que, por lo tanto, si se analizan las presunciones utilizadas en la especie, debe puntualizarse que en el inciso c) del mismo artículo, se requiere que la *“...disconformidad sea “manifiesta”, lo que exige que la disconformidad sea casi radicalmente opuesta a lo que la norma dice y no se trate de problemas de dudosa interpretación”* (véase “Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A.”, Sala “B”, de fecha 11/02/2008).

Que la grave inexactitud que prescribe el citado inciso c) del art. 47 se encuentra acreditada en autos, por cuanto se vislumbra de las actuaciones administrativas y de lo argumentado por el juez administrativo, que el monto a ingresar a la AFIP ascendió de \$83.257,81 a \$149.786,74 tras el ajuste efectuado de \$66.528,93, lo cual representa una incidencia de más del 44% del tributo total debido.

En razón de ello y de los datos fácticos obrantes en autos, cabe concluir que las presunciones de que se ha valido la Administración Fiscal se encuentran debidamente activadas y, bajo esa premisa, correspondía a la parte actora demostrar la falta de sustancialidad en la atribución subjetiva, cosa que no ha sucedido en la especie. Por tal motivo, corresponde la confirmación de las sanciones impuestas.

No obstante ello, con relación al *quantum* de la misma, cabe precisar que si bien la graduación de la pena es discrecional del Juez Administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar, como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, sobre la concreta aplicación de dicha facultad punitiva.

Ello así, se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en cuatro (4) veces el importe dejado de pagar, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, que prevé una multa graduable entre dos (2) y diez (10) veces el importe del tributo evadido. Ello, sumado al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que la recurrente tenga antecedentes sumariales previos, se estima procedente reducir las mismas al mínimo legal previsto por el artículo 46, con costas a cargo de la recurrente respecto de lo que se confirma y por su orden en lo que se reduce.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal instructor en su voto, como así también a las consideraciones que efectúa en los Considerandos VI a XI, votando en su mismo sentido.

A mayor abundamiento, en lo que al ajuste del Impuesto a las Ganancias que se revoca, considero oportuno aclarar que la relación comercial con la empresa Kronen Veterinary Supplier S.A., en cuanto al contrato de comercialización y distribución exclusiva, se encuentra debidamente acreditada, como su extinción.

En efecto, ello surge de la documentación glosada a fs. 680/682 del cuerpo principal 4 de las actuaciones administrativas, en la que por nota -con firma certificada ante escribano- el Presidente de dicha firma reconoce la celebración en forma verbal del contrato de distribución con vigencia a partir del 12/8/2002, que implicó la exclusividad de la comercialización y distribución de los productos de la actora dentro de las Provincias de Buenos Aires y de La Pampa. Allí mismo, se da cuenta que ante controversias suscitadas entre ambas empresas se acordó la finalización del contrato, siendo las últimas operaciones celebradas en el marco del mismo las realizadas en Julio de 2005. Se reconoce la existencia de una deuda por parte de la distribuidora a favor del laboratorio, por el monto de \$230,000 que se acordó quedara en su poder en concepto de indemnización por la ruptura de la relación comercial.

También queda demostrada la existencia y extinción de dicha forma de comercialización a través de las notas glosadas a fs- 684 y 685, ambas con certificación bancaria de las firmas, en las que dos clientes adquirentes de los productos señalan: en la primera de las notas, el Sr. Ismael Marquez señala que hasta el mes de agosto de 2002 fue “Richmond Point”, trabajando las líneas de grandes y pequeños animales del laboratorio, que a partir de dicha fecha y hasta julio de 2005 compró los mismos a la firma Kronen S.A. que era la distribuidora exclusiva para la provincia, no realizando compras a ninguna otra empresa ni al propio laboratorio, aclarando que Kronen era la única habilitada para comercializar la marca; agregando que a partir de julio de 2005 se le comunicó la extinción

del contrato de distribución y volvió a comprar directamente al laboratorio. En la segunda nota, la Veterinaria Baldini S.A. señala que desde su creación en agosto de 2003 le compró a la firma Kronen, que era la empresa distribuidora exclusiva, no haciendo compras a otras empresas ni al laboratorio, sin embargo, expresa que a partir de julio de 2005 se le comunicó la extinción del contrato de distribución y entabló una relación directa con el laboratorio.

Por su parte, a fs. 729/731 de las mismas actuaciones administrativas, obra el convenio de rescisión. Del mismo surge que ambas partes reconocen la existencia del convenio de comercialización y distribución exclusiva y que por razones comerciales acordaron antes de la firma del mismo, la finalización de la relación que los vinculaba, reconociendo que la misma cesó de hecho en el mes de julio de 2005 y que en virtud de la rescisión acordada se establece que la suma de \$ 230.000 que la comercializadora le adeuda al laboratorio, quedará compensada como reconocimiento indemnizatorio.

Asimismo, obra agregada a fs. 687/688 de las actuaciones antes referenciadas, una certificación contable -con certificación del Consejo Profesional- de la que surge que teniendo a la vista el convenio de rescisión, la registración contable de la compensación pactada y la Nota de Crédito A0001-18522, el emisor certifica que la información detallada en el convenio concuerda con las registraciones contables.

Cabe aclarar que entonces en Julio de 2005 cesó la relación de comercialización y distribución exclusiva por parte de la empresa Kronen, lo que no quiere decir que no haya podido existir otro tipo de relación comercial -ya no como distribuidor exclusivo- con la aquí recurrente, que diera lugar a la existencia de facturas posteriores a dicha fecha de las que da cuenta el voto precedente.

Por lo tanto, los elementos de autos permiten tener por acreditado el reconocimiento indemnizatorio en virtud del convenio de rescisión antes señalado, configurando en consecuencia un gasto deducible.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

- 1) Revocar la resolución N° 61/2013 (DV CRR2) en el Impuesto a las Ganancias, con más intereses resarcitorios y multa. Con costas.
- 2) Confirmar parcialmente la Resolución N° 62/2013 (DV CRR2) en el Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo expuesto en el considerando IX, con costas.
- 3) Declarar la nulidad de la Resolución N°170/2014 apelada en autos, con costas.
- 4) Ordenar al Fisco Nacional que, en el término de treinta (30) días, practique reliquidación en atención a la forma en que se resuelve. A cuyo efecto, poner a disposición de la representación fiscal los antecedentes administrativos en la Mesa de Entradas de este Tribunal, dejándose constancia que el plazo ordenado involucra el retiro y devolución de las actuaciones administrativas.

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

