Informe firma conjunta

Número: IF-2021-120662334-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - Expte. Nº 49.532-I caratulado “BERLETTA BENITO Y DELL ISOLA LUCA S.H. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”.

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. Nº 49.532-I caratulado “BERLETTA BENITO Y DELL ISOLA LUCA S.H. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 80/83vta. Berletta Benito y Dell Isola Luca S.H. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 116/2018 (DV CRR1) de fecha 6 de diciembre de 2018 dictada por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la A.F.I.P.-D.G.I., por la que se impugnaron las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 01/2015 a 12/2015 y se determinó la obligación a ingresar por los períodos fiscales 01/2015 a 10/2015 y 12/2015 con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto omitido en los términos del art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

En primer lugar hace saber que no existen divergencias respecto de la existencia, características y materialidad de la ocurrencia de lo hechos bajo inspección y advierte que solo se encuentra en discusión la cuestión jurídica.

Explica que la fiscalización entendió que había declarado débitos fiscales en defecto al considerar como exentos los servicios de hospedaje prestados a distintos pasajeros, afiliados a diferentes obras sociales.

Señala que no se acreditó que la asistencia médica o paramédica sea condición para el reconocimiento de la exención, ya que comprende “todos los servicios relacionados con la asistencia”, incluidos los de hospedaje, incluso alojamiento por derivación de terceros -obras sociales-, por lo que le corresponde la exención del art. 7 inc. h) de la ley del Impuesto al Valor Agregado al no estar alcanzadas dichas prestaciones.

Señala que los dictámenes internos del servicio jurídico de AFIP no pueden contradecir el texto de la ley, del que surge que sus operaciones se corresponden con una actividad exenta.

Con relación a la sanción afirma que, en todo caso, se trata de un error excusable por lo que debe ser absuelta.

Por lo expuesto, pide que se revoque la resolución apelada, con costas y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 91/105 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Desarrolla las tareas desarrolladas por la inspección, menciona que se circularizó a las obras sociales, las que sólo informaron el monto y la fecha de pago e indica que del análisis de la actividad de la actora en el "Hotel la Giralda" ubicado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires junto con el relevamiento de cada una de las operaciones comerciales facturadas, se arribó a la conclusión de que dichas operaciones no encuadraban dentro de la norma pretendida.

Explica que cuando la norma alude a "todos los demás servicios relacionados con la asistencia" se refiere a servicios brindados a los enfermos en procura de curación y no a aquellos prestados por la responsable, como son los servicios de alojamiento para sujetos que están a la espera de que el establecimiento de salud que corresponda, los atienda.

Señala que por ello se entendió que su actividad se encuentra efectivamente gravada por el art. 3, inc. e) punto 2) de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Afirma que la recurrente no realiza una critica concreta y razonada de las consideraciones del Juez Administrativo sino que insiste con su interpretación sobre la procedencia de la exención.

Realiza un análisis de las normas involucradas para concluir que solo las prestaciones sanitarias, médicas y paramédicas que tengan por objeto la asistencia médica del paciente con miras a su curación gozan de la franquicia en cuestión, sin que se encuentren incluidas las prestaciones que brinda la actora, que aún relacionadas con dicha asistencia, no reúnen tales condiciones.

Sobre la sanción impuesta alega que se encuentra acreditado el elemento objetivo requerido para configurar la infracción como así también el subjetivo al no haber acreditado que su conducta se ajustó a derecho, sin que tampoco se trate de un tema de interpretación de la norma como pretende deslizar.

Por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todas sus partes, con costas, y hace reserva del caso federal.

III.- Que con PV-2021-94112388-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2021-116755735-APN-VOCXII#TFN se ponen para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde resolver si la resolución dictada se ajusta a derecho.

Que la recurrente se encuentra inscripta en la actividad de "servicios de alojamiento en hoteles, hosterías, residenciales similares, excepto por hora, que no incluyen servicios de restaurant al público".

Que teniendo en cuenta los convenios que la recurrente indicó que suscribió con distintas obras sociales, se procedió a circularizar a las mismas, quienes informaron únicamente el monto y la fecha de pago de las operaciones.

Que del análisis de la actividad desarrollada y facturada en el "Hotel La Giralda" ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y del relevamiento de cada una de las operaciones comerciales, el personal actuante consideró

que la exención prevista en el art. 7 inc. h) apartado 7 de la ley del Impuesto al Valor Agregado al referir a "…todos los demás servicios relacionados con la asistencia…" comprende a aquellos brindados a los enfermos en procura de su curación y no los prestados por la aquí recurrente, que consisten en servicios de alojamiento para sujetos a la espera que el establecimiento de salud que corresponda los atienda.

Que por lo tanto, se verificó que declaró débitos fiscales en defecto al considerar exentos los servicios de hospedaje prestados a distintos pasajeros, afiliados a diferentes obras sociales, al entender que tales prestaciones estaban comprendidas en el art. 7 inc. h) apartado 7 de la ley del tributo.

Que ello así se procedió a determinar el débito fiscal en base a las operaciones exteriorizadas como exentas en el Libro IVA Ventas y en confronte con el débito fiscal exteriorizado en sus declaraciones juradas por los períodos fiscales enero a diciembre de 2015. Con relación al crédito fiscal se observó que el exteriorizado era el resultado del prorrateo en función de operaciones gravadas y consideradas exentas, según registraciones en su Libro IVA Compras, por lo que al estar gravada toda la actividad, resultó procedente el cómputo de la totalidad del crédito fiscal registrado.

Que así se consideró que su actividad se encuentra efectivamente gravada por el art. 3, inc. e) punto 2) de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

V.- Que la presente controversia involucra una diferencia entre el Fisco Nacional y la actora, en tanto el primero sostiene que el servicio de alojamiento prestado a los pacientes/afiliados de las obras sociales se encuentran gravados con el Impuesto al Valor Agregado mientras que la interpretación que hace la contribuyente es que al tratarse de una destinación complementaria o accesoria a la "asistencia sanitaria" la prestación resulta alcanzada por la exención prevista en el art. 7°, inc. h) punto 7 supuesto f), atento haberse facturado a obras sociales.

Que la recurrente en apoyo de su posición sostiene que celebró convenios con distintas obras sociales debido a que su hotel cumplió con todos los requisitos exigidos por dichas entidades para dar alojamiento a afiliados/pacientes en las condiciones necesarias para su fin asistencial. Entre esos requisitos menciona las condiciones edilicias: entrada sin impedimentos, ascensores a partir del 1º piso con dimensiones aptas para acceso con sillas de ruedas, baños privados con acceso de 0,80m. mínimo con llamador de emergencia y baño para discapacitados en sillas de ruedas en áreas comunes. Alega que el destino del hospedaje es el resultado de un traslado de afiliados que se hiciera a la ciudad capital -donde se encuentra el hotel en cuestión- desde localidades del territorio nacional, para la realización de determinados tratamientos médicos en la ciudad. Sostiene que debido a existir un desfasaje temporal entre la llegada del paciente a la ciudad y la internación o la realización de estudios, la Obra Social provee a su costa un lugar de alojamiento temporal para el afiliado, siendo dicho servicio contratado por la Obra Social a hoteles de la zona, entre los que se encuentra el "Hotel la Giralda". Asimismo hizo saber que ocasionalmente recibe algún pasajero en hospedaje normal, actividad gravada en IVA y por la cual factura directamente al cliente (act. adm., cpo. IVA II, fs. 216, cpo. IVA III, fs. 465/467).

Que no está en duda que los servicios de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares (art. 7.h), 7, a) de la ley del gravamen) se encuentran exentos. Igual tratamiento reciben las prestaciones accesorias a los mismos (art. 7.h), 7, b). Ahora bien, ello será así siempre que los beneficiarios sean los propios afiliados o bien se trate de algún integrante de su grupo familiar primario, extendiendo el alcance a los padres y/o hijos mayores (según el límite que fije cada Obra Social). A partir de la lectura de las normas involucradas y él sentido de la exención, considero que el tratamiento preferencial abarca a cada uno de los sujetos mencionados, en su calidad de hospitalizados, asistidos y/o beneficiarios de las prestaciones médicas. A modo de ejemplo, podemos decir que si una persona es internada para la realización de una práctica médica y la cobertura de la Obra Social

incluye además de las prestaciones médicas que recibe el hospedaje y comida estos últimos servicios serán facturados a la Obra Social con el alcance exentivo descripto, ya que el hospedaje estaría en el marco de una “hospitalización". Por el contrario si a pesar de provenir de una cobertura de Obra Social, la provisión de hospedaje lo es en un marco de “distensión, descanso, turismo, etc", por lo que no se trataría de un servicio exento.

El artículo citado luego de enumerar varios servicios exentos prestados por profesionales o técnicos de la salud, en su inc. f) incorpora a todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales. Siendo este último un inciso residual, su alcance no puede extenderse más allá del ámbito en el que se consagra todo el contenido del pto. 7 del inc. h). Por ello la referencia a “asistencia” que se hace en el inc. f) considero que debe entenderse referida a los distintos supuestos previos que contempla el pto. 7), del cual emana un carácter restrictivo ya que al referirse al transporte de heridos y enfermos, lo circunscribe a determinados vehículos que resulten inequívocos con la función asistencial, más allá que pudieran existir otros medios de transporte afectados al traslado de pacientes. La norma aparece rigurosa con la transparencia y la trazabilidad de la actividad desarrollada.

VI.- Que a partir de este andamiaje normativo queda por comprobar si los servicios prestados por la sociedad Barletta Benito y Dell Isola Luca S.H., se ajustan a las pautas legales que se han resumido en los párrafos precedentes, teniendo en cuenta que se trata del servicio de hospedaje, cabe considerar si la provisión de ese servicio lo es en un marco de “hospitalización en clínicas, sanatorios o establecimientos similares" o “de asistencia".

Que la situación requiere que se deba demostrar en cada caso, el verdadero destino del servicio y su conexidad con la prestación médica directa. En el presente caso, la actora ha aceptado la realización ocasional de actividad gravada (turismo) sin perjuicio que fuera legalmente facturado y abonado el impuesto, pues ello desvirtúa todos los argumentos y pruebas arrimadas para demostrar que el inmueble está acondicionado a los fines de recibir a personas con determinadas discapacidades o limitaciones, porque ello por sí solo no invalida el destino turismo, aún dentro de las prestaciones de obras sociales. Queda demostrado que puede existir una u otra actividad. Entonces existiendo la posibilidad de realización de ambas actividades al mismo tiempo (hospitalización, turismo con obra social, o turismo para el público en general), la contribuyente debería contar con una contabilidad muy transparente que permita demostrar cada caso en particular y cuál es el servicio hospitalario o asistencial que trae como resultado la necesidad del hospedaje hospitalario. Y como pueden coexistir las tres variantes aún dentro de un mismo inmueble.

Que la prestación de la recurrente a través de las Obras Sociales a sus pacientes no puede separarse de la efectiva prestación médica para que tenga viabilidad su postura de estar frente a una actividad complementaria o conexa. También resulta importante distinguir el supuesto de afiliados con problemas de salud de aquellos que se encuentren realizando algún tratamiento sanitario que implique la hospitalización como actividad vinculada.

VII.- Que ello así, se deben analizar las distintas constancias documentales incorporadas en sede administrativa, en razón de no haber ofrecido la recurrente nueva prueba ante este Tribunal, en orden a acreditar que la prestación de alojamiento forma parte de un proceso de asistencia u hospitalización sanitaria y no de un hospedaje turístico o de descanso.

Que se agrega una Copia del Acta Acuerdo Nº 201/05 y su Acta Complementaria Nº 202/05 celebradas por la recurrente y el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (I.N.S.S.J.P.). Si bien se establece que la apelante se comprometió a brindar el servicio de alojamiento de beneficiarios del Instituto que

sean trasladados desde el interior del país para su atención médica, las mismas fueron firmadas en fecha 15/11/2005, es decir que diez años antes al período fiscal involucrado en autos -2015-, a lo que se agrega que la contratación tenía una duración de noventa días corridos o hasta que el Instituto le notifique un nuevo prestador, sin que la recurrente haya aportado elemento que convalide la vigencia del acuerdo al período inspeccionado, dato que tampoco fue proporcionado por el Instituto (act. adm., Cpo. Principal, fs. 121/125).

Que de las tareas realizadas por la inspección surge que la Obra Social del Personal Hotelero y Gastronómico de la Unión de Trabajadores del Turismo informó que la recurrente no es proveedor ni prestador de dicha Obra Social, mientras que la Asociación de Obras Sociales de Comodoro Rivadavia contestó que la actora presta servicios de hotelería a sus afiliados derivados a la Capital Federal y suministró el detalle de las operaciones realizadas en el año 2015 (act. adm., cpo. Circularizaciones, fs. 21 y 50).

Por otro lado, se observa que la Caja de Servicios Sociales de la Pcia. de Santa Cruz informó el saldo al 31/12/2015, aportó detalle y copias de las transferencias bancarias por las operaciones realizadas e hizo saber que para el servicio de hotelería no hubo ninguna acta previa, ya que el servicio era solicitado, luego autorizado y prestado para sus afiliados pero no brindó otra información que permita justificar la relación del alojamiento con una atención médica y/o sanitaria, como aduce la recurrente (act. adm., cpo. Circularizaciones, fs. 24/48).

Que para fundar la procedencia de la exención la recurrente sostiene que su actividad está exenta al implicar el alojamiento de afiliados de las Obras Sociales que no pueden ser atendidos en su lugar de origen y deben ser trasladados a ciudades distintas de su vivienda, por lo que su servicio deviene una condición necesaria para dar cumplimiento a la cobertura asistencial, tratándose así de los “demás servicios” a los que alude la norma; luego considera que la contratación como pago del servicio de alojamiento es cubierto por la Obra Social; y por último afirma que la exención procede ya sea que el servicio de alojamiento sea brindado por el prestador contratado o por terceros intervinientes, ya que si las Obras Sociales contaran con lugar propio para dar alojamiento a sus afiliados en los lugares de asistencia, dicho servicio estaría incluido como parte del servicio asistencial.

Que no obstante, conforme lo advierte el representante fiscal las Obras Sociales circularizadas solo informaron sobre el monto y la fecha de pago, sin brindar otros detalles ni aportar convenios suscriptos con la recurrente que demuestren la índole y características del hospedaje prestado, en razón de que lo que se cuestiona en autos no es que el servicio brindado haya sido prestado a afiliados de tales Obras Sociales, sino que lo que está en discusión es si lo ha sido en un marco de hospitalización o asistencia complementaria de un tratamiento médico.

Que entre las demás probanzas se encuentra una copia del Reglamento para la Contratación de Hoteles de la Caja de Servicios Sociales de la Pcia. de Santa Cruz, la que fue arrimada ante el pedido de aporte de los contratos con las Obras Sociales, sobre la que la inspección indicó que si bien surge que la recurrente es proveedora de la entidad no se identifica a la persona que suscribe, así también se agregan actas de derivación y ordenes de alojamiento (act. adm. cpo. IVA I, fs. 65/86 y siguientes, cpo. II).

Que también al presentar su descargo en sede administrativa aportó una Orden de compra del Ministerio de Asuntos Sociales del Gobierno de la Pcia. de Santa Cruz del 19/01/2007 de la que surge la contratación de sus servicios por el año 2007, pero no contiene ningún detalle sobre sus condiciones edilicias y/o sanitarias, a lo que cabe agregar que no refiere al período inspeccionado (act. adm., cpo. IVA II, fs. 201/202).

Que si bien la recurrente formula quejas sobre el proceder fiscal, al sostener que mediante las preguntas formuladas en los requerimientos a las obras sociales no se trató de profundizar en las características y la necesidad por la que contrataron sus servicios, lo cierto es que ella tampoco aporta dicha información, al no

agregar ningún convenio y/o contrato celebrado y vigente con las Obras Sociales del que surja que la prestación por ella brindada forma parte de un proceso de asistencia u hospitalización sanitaria y no de un hospedaje turístico o de descanso, ni tampoco incluyó información sobre las operaciones concertadas.

Que por otro lado, insiste en que sus instalaciones eran aptas para recibir a los afiliados, en razón de contar con entradas sin impedimentos, ascensores a partir del 1º piso con dimensiones aptas para acceso con sillas de ruedas, baños privados con acceso amplios y con llamador de emergencia, baño para discapacitados en sillas de ruedas en áreas comunes, pero no lo acredita con material fotográfico u otra constancia que demuestre que sus instalaciones responden a necesidades de los pacientes/afiliados alojados.

A lo que se agrega que de la constatación efectuada por los inspectores actuantes surge que éstos manifestaron que "… de la visualización realizada a las habitaciones destinadas a estos afiliados no van más allá de una simple habitación de hospedaje (cama y baño)" (act. adm., Cpo. IVA III, informe de inspección, fs. 496/500).

Que al respecto la recurrente alega que las condiciones edilicias son impuestas por las Obras Sociales, pero dicha circunstancia no implica por sí sola que su servicio de alojamiento pueda ser considerado una prestación accesoria o complementaria que hace a la curación del paciente y/o afiliado.

Que todo ello permite adelantar que, según alega el ente fiscal, los servicios de hospedaje no tienen por objeto la realización de las prestaciones sanitarias directas al paciente afectado ni la asunción del riesgo médico que dichas prestaciones implican, ya que la actividad de la responsable consiste en la prestación de servicios de hospedaje brindada por encargo de terceros, en este caso las obras sociales, en beneficio de sus afiliados.

Que en virtud de lo expuesto, al no haberse aportado elementos convincentes se puede concluir que no se ha probado una relación vinculante de orden natural, funcional y científica entre el acto médico de curación y la prestación de alojamiento brindada por la recurrente en su hotel al no advertirse una vinculación hospitalaria o asistencial en el marco de la Ley de IVA., que le permita gozar de la exención pretendida.

Más aún cuando en materia de exenciones es preciso recordar que las exenciones constituyen supuestos que la legislación excluye de manera expresa del ámbito de imposición de la norma del impuesto, por lo que situaciones que se encontrarían encuadradas en el hecho imponible y alcanzadas por el tributo, dejan de estarlo a partir de la referida exclusión. Por ello, no debe presumirse la imprevisión del legislador (Fallos: 303:1041; 304:794, entre muchos otros) y las exenciones tributarias deben interpretarse estrictamente, resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto a su propósito o de la necesaria implicancia de las normas que la establezcan (Fallos 287:79; 307:1083; 312:529; 314:1842; 315:257; 316:1115, entre otros).-

Que según la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación las normas que apliquen exenciones o beneficios tributarios deben interpretarse con criterio estricto (Fallos, 200:88), para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en generales (Fallos: 302:1159).-

VIII.- Que no puede pasarse por alto la normativa que contiene el art. 31 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado cuando exige que "La exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, dispuesta en el punto 7), del inciso h), del primer párrafo del artículo 7º de la ley, será procedente cuando los mismos sean realizados directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes, ya sea que estos últimos facturen a la entidad asistencial, o al usuario del servicio cuando se trate de sistemas de reintegro, debiendo en todos los casos contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado". De la letra del párrafo transcripto surge que podría existir un prestador contratado o terceros intervinientes, pero está claro que cuando

no exista prestador directo, se requiere de una certificación que acredite que se complementa con el beneficio otorgado, constatación que no fue producida en autos ni por las Obras Sociales ni por los prestadores de las supuestas prestaciones médicas que originarían la actividad complementaria que se atribuye la recurrente.

Tampoco podemos ignorar, la sentencia dictada por este Tribunal con fecha 19/10/2011 en la causa MANDAR S.A. -Sala A-, a la que me remito en mérito a la brevedad, por la que se sostuvo en un caso similar al aquí analizado que la exención bajo análisis no es aplicable.

IX.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe recordar 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 (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), cabe disponer la confirmación de los mismos.

X.- Que resta referirse a la sanción aplicada con sustento en el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que al encontrarse acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta en dicha figura al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que se haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir su conducta, cabe disponer la confirmación de la multa aplicada.

XI.- Por todo lo cual, voto por confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que in re “Yacante, Rolando Reyes s/recurso de apelación” (sentencia del 17 de diciembre de 2019) compartí la interpretación del art. 7 inc. h) ap, 7 de la ley del IVA propiciada por la Dra. O’Donnell en su voto como también su análisis de los elementos probatorios, todo lo que me llevó concluir en que las prestaciones realizadas por ese recurrente y cuestionadas por el Fisco, se encontraban exentas.

En el caso concreto, corresponde anticipar que del cotejo de la causa y los antecedentes administrativos, la solución resulta distinta.

Tal como lo expuso el Fisco Nacional a lo largo de las actuaciones, no quedó demostrado que el servicio prestado por el Hotel la Giralda tuviera nexo alguno con el acto médico, toda vez que sus instalaciones no tenían ninguna especificidad vinculada con ello (adviértase que de la visualización realizada a las habitaciones, las mismas sólo cuentan con cama y baño, vide fs. 559 Cpo. IVA) ni tampoco se informó la presencia de personal médico trabajando en el lugar; a su vez, la actora reconoció recibir otros pasajeros en hospedaje, a los que se le factura directamente con lo cual tampoco se trata de un servicio exclusivo para pacientes y/o familiares (vide fs. 497 Cpo. IVA).

Que tampoco se ha probado que las obras sociales le exigieran el cumplimiento de requisitos edilicios para dar alojamiento a afiliados/pacientes (vide Cpo. Circularizaciones). En tal sentido, habiendo sido circularizadas la Obra Social del Personal Hotelero y Gastronómico, la Caja de Servicios Sociales de Santa Cruz y la Asociación de Obras Sociales de Comodoro Rivadavia; la primera negó haber tenido relación comercial con la aquí recurrente y si bien las otras entidades reconocieron la relación comercial, no surge que el alojamiento tuviera exigencias especiales vinculadas con la medicina (vg. servicio permanente de consultorio).

Cabe destacar que respecto a lo aquí expresado, la actora ni siquiera ofreció prueba en esta instancia para rebatir los extremos señalados.

En efecto, considero que el ajuste realizado resulta procedente, en tanto la actividad de la recurrente no se encuentra comprendida en la norma exentiva invocada por su parte.

II.- Respecto de los intereses liquidados, teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en el acto determinativo apelado.

III.- Que resta referirse a la multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley de rito fiscal, graduada en un 70% gravamen atribuido como dejado de ingresar.

Que si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley N° 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias, sin que en estos autos ello se haya demostrado.

Que ello así y no advirtiendo la existencia de causal exculpatoria alguna, corresponde confirmar tanto la procedencia como la graduación de la sanción impuesta.

IV.- Por lo expuesto, corresponde confirmar en todas sus partes la resolución apelada en autos. Que en cuanto a la imposición de costas, no se advierten motivos que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota, debiendo imponerse a la recurrente (cfr. art. 68 CPCN).

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 71.615 (pesos setenta y un mil seiscientos quince) por la representación procesal y de $ 179.037 (pesos ciento setenta y nueve mil treinta y siete) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.10 14:15:12 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:43:07 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:49:33 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:49:34 -03:00