República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-37257278-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Abril de 2022

Referencia: SENTENCIA (RASEL SA - 30.977-I y su Acum. 31.126-I)

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente N° **30.977-I** y su acum. **31.126-I**, caratulado "**RASEL SA s/apelación**"

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 112/116 vta. y 188/206 se interpusieron recursos de apelación contra las resoluciones:

a) 252/2007, de fecha 03/12/2007, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP- DGI, que determinó el impuesto al valor agregado (IVA) del período fiscal 11/2004, intimó su pago con más los intereses resarcitorios y aplicó una multa equivalente a 2 veces el impuesto defraudado -cfme. arts. 46 y 47, inc. d), ley 11.683-.

El ajuste se fundó en considerar alcanzada con el IVA la venta efectuada por la actora del inmueble sito en la calle Ramos Mejía 2459, de la localidad de Beccar, Pcia. de Buenos Aires.

b) 270/2007, de fecha 18/12/2007, dictada por el mismo funcionario, que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (IG) correspondiente a los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004 (disminuyendo el quebranto del ejercicio 2002 y determinando el saldo de impuesto a ingresar por los períodos fiscales 2003 y 2004). Intimó su pago con más intereses resarcitorios e impuso multa equivalente a 2 veces el importe que surge de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias (35%) sobre el quebranto computado improcedentemente -cfme. arts. 46.1 y 47, inc. c), ley 11.683- por el período fiscal 2004, haciendo reserva de aplicar sanción respecto del período 2003 atento el art. 20 de la ley 24.769.

El fisco fundó los ajustes en diversas objeciones, a saber: **1)** en el período fiscal 2002, en el IG impugnó que la actora haya aplicado el "ajuste impositivo por inflación", lo que condujo a ajustar -en menos- el quebranto declarado; **2)** en el ejercicio 2003, se ajustaron los siguientes conceptos: a) el impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP) por no ser deducible de la base de cálculo del IG en ese período; b) se determinó un incremento patrimonial no justificado por pasivos reputados inexistentes originados en deudas por impuestos que no eran tales que se encontraban canceladas al cierre de ejercicio; c) se consideraron como no deducibles los intereses y el IVA vinculado a ellos, por el préstamo obtenido de la Finaser Cooperativa de Vivienda Crédito y Consumo Ltda. -en adelante Finaser-, por encontrarse respaldados por documentación inválida y por no dar cumplimiento a lo establecido por el art. 40 de la LIG en cuanto a la retención del impuesto se refiere; d) se computó el quebranto del ejercicio 2002 rectificado por los inspectores actuantes mediante la declaración jurada pro forma de dicho ejercicio; e) se impugnó el aporte de capital realizado

teóricamente por la casa matriz (uruguaya) y considerado por la actora como pasivo que se detalla a fs. 183; **3)** en el período fiscal 2004, se detrajo de la liquidación del gravamen los quebrantos computados originados en los ejercicios fiscales 2002 y 2003, como consecuencia de la incorporación de los ajustes practicados en dichos períodos.

II.- Que en el recurso de apelación de fs. 112/116vta. (resolución 252/2007, IVA 11/2004 - expte. 30.977-I) la actora sostuvo que el fisco adicionó el IVA a la suma percibida en concepto de construcción, no obstante encontrarse incluido en el precio de venta de la parte gravada, ya que se trata de una venta a consumidor final, motivo por el cual la pretensión fiscal resultaría improcedente. Consideró que lo correcto hubiese sido computar contra el débito fiscal determinado (cfme. arts. 11 y 39, Ley del Impuesto al Valor Agregado) el impuesto que le fue facturado a Rasel SA por compras realizadas, locaciones y prestaciones recibidas, que se vinculan con la obra efectuada sobre inmueble propio.

Agregó que el crédito fiscal que surge de la prueba documental que adjuntó, computado contra el débito fiscal, ya sea calculado según su criterio o según el criterio fiscal, origina, sea cual fuere el caso, saldos a su favor, en las magnitudes que indica en su escrito inicial. Ello así, y en atención a lo dispuesto en el art. 24 de la ley del IVA, sostuvo la inexistencia de saldo a ingresar a favor del fisco por el período 11/2004.

Con relación a la sanción aplicada, afirmó que no se configuran los requisitos para aplicarla al no haberse verificado saldo de impuesto a pagar, pues el débito fiscal determinado por la operación de venta de inmueble propio es inferior al crédito fiscal computable, y por ende, el saldo de impuesto resultante es a favor de la empresa. Negó la aplicación del inc. d) del art. 47 al caso de autos.

En el recurso de apelación de fs. 188/206 (resolución 275/07, IG 2002, 2003 y 2004 - expte. 31.126-I) la actora hizo referencia a las distintas impugnaciones realizadas en los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

Con respecto al período fiscal 2002, indicó que -a criterio del fisco- no se encontraba legalmente autorizada para ajustar por inflación sus resultados impositivos, por lo que el organismo recaudador le ajustó el resultado contable, traduciéndose en un menor quebranto impositivo. Con relación al período fiscal 2003, señaló que el ente fiscal consideró no deducible como gasto el IGMP. Se le otorgó el tratamiento de incremento patrimonial no justificado con más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida a pasivos inexistentes vinculados a deudas por impuestos que no eran tales al cierre del ejercicio por habérselos cancelado. Señaló además que en el mismo período el fisco impugnó el supuesto aporte de capital realizado por la casa matriz considerado por la responsable como pasivo, por no surgir de la documentación aportada -a criterio del ente fiscal- la acreditación en forma indubitable del efectivo ingreso de los fondos ni el origen de los mismos. En lo atinente al período fiscal 2004 señaló que el fisco detrajo de la liquidación del tributo los quebrantos computados originados en los ejercicios fiscales 2002 y 2003, en razón de los ajustes efectuados en dichos períodos fiscales.

La apelante afirmó que el fisco convalidó el préstamo recibido de Finaser, no así los montos deducidos del balance impositivo del ejercicio fiscal 2003, en concepto de intereses e IVA. Asimismo, le impugnó los intereses pagados por considerar que no están respaldados, ya que el documento no es válido y deduce que el contrato de mutuo celebrado entre Rasel SA y Finaser, es el documento al que aluden los inspectores como comprobante no válido.

Al respecto, la recurrente sostuvo que en razón de que Finaser no resulta ser sujeto pasivo del IG, por encontrarse la misma exenta del tributo, no corresponde aplicar el art. 40 de la LIG, con relación a los comprobantes aludidos. En cuanto a que los comprobantes emitidos no cumplían con la RG -AFIP- 100, indicó que al cancelar el crédito, consideró como único comprobante válido, el mentado contrato de mutuo del que surge el quantum de intereses e IVA. Agregó que al cancelar el préstamo no se hallaba en condiciones de exigir la emisión de comprobantes a su prestamista en las formas y condiciones que exige el organismo fiscal, a riesgo de no efectuar su cancelación, porque dicho contrato de mutuo, con fecha cierta, es un título ejecutivo y Rasel SA no puede oponer como excepción a un juicio ejecutivo la no emisión por parte del ejecutante de los comprobantes en la forma y condiciones que fija la AFIP.

Criticó la función de la base datos de la que el fisco extrajo la información utilizada como prueba y adujo que no se trata más que de simple información pero no puede catalogársela como fuente de prueba, ni prueba en sí misma.

En cuanto a la no localización del prestamista y la falta de presentación de declaraciones juradas, señaló que el fisco sólo puede basar sus impugnaciones en las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, en hechos conocidos o probados que constituyan la prueba directa, o por lo menos indiciaria, de la inexistencia del hecho imponible que genere el crédito fiscal o el gasto y de la falsedad de los datos consignados en esas declaraciones. Destacó que el prestamista reconoció la existencia de percepción de los intereses pagados por Rasel SA y del respectivo IVA, conforme surge del contrato de mutuo obrante en las actuaciones administrativas y del recibo extendido a la orden de la sociedad en cancelación de los conceptos adeudados. Agregó, que la sociedad no tiene manera de conocer ni de ofrecer prueba respecto de declaraciones juradas presentadas por terceras personas cuyo contenido desconoce y no puede controlar.

Respecto a los préstamos de la casa matriz, la apelante afirmó que la existencia de los fondos por vía bancaria a la República Argentina, que no fue cuestionada por el fisco, sumado al hecho de que la titularidad de las sumas remitidas del exterior por dicha vía, sean atribuibles a la firma Saltap Invest Inc., principal accionista de Rasel SA, demuestran la real existencia de los préstamos.

En relación al aspecto sancionatorio, planteó la nulidad de la multa impuesta por el ejercicio 2004 por encontrarse el fisco inhabilitado para aplicarla, en atención a que los hechos que originaron el ajuste tuvieron origen en los practicados en el año 2003, respecto de los cuales se formuló denuncia penal, por lo que consideró que el ente fisal omitió formas esenciales y se apartó de la ley aplicable (24.769), al no esperar que recayera sentencia firme en sede penal respecto del ejercicio 2003 para aplicar la sanción por 2004.

En referencia a la sanción aplicada por la diferencia patrimonial no justificada (sic), solicitó la aplicación de la doctrina recaída en autos “Mazza, Generoso y Mazza Alberto” de la CSJN.

Con relación a la multa impuesta en el ajuste relativo al cómputo como pago a cuenta del IGMP (sic), afirmó que no se configuraron los elementos objetivo ni subjetivo de la figura del art. 46 de la ley 11.683

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura y solicitó que se dejen sin efecto las resoluciones apeladas.

III.- Que a fs. 129/140vta. y 220/239vta. se presentó el fisco, contestó los recursos interpuestos, negando los hechos alegados y solicitando la confirmación de las resoluciones apeladas.

IV.- Que, a fs. 251 se elevaron los autos a consideración de la Sala C y a fs. 256 se pusieron los autos para dictar sentencia.

V.- Que corresponde analizar la **cuestión de fondo**.

Sobre la base de las observaciones y comprobaciones efectuadas por el fisco, los agravios de la actora, la prueba documental obrante en autos y la que surge de los antecedentes administrativos de la causa, previo al análisis de las cuestiones debatidas debo recordar que *“Los jueces no están obligados a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquéllas que estimen conducentes para fundar sus conclusiones (Fallos 311:571 entre otros”* (Fallos 321:1776).

El organismo fiscal constató que la sociedad se dedica a la adquisición de inmuebles y a la construcción y/o reforma, según exista o no un bien construido previamente. Se constató además que según los sistemas de información de AFIP posee un inmueble en la calle Las Burriquetas - Pinamar – Prov. de Buenos Aires, pero por otro lado, de la circularización realizada al Registro de la Propiedad Inmueble, resulta que la sociedad no posee bienes registrados a su nombre, no obstante, de los sistemas de la AFIP -Información de Escribanos-, no surge la desafectación de dicho inmueble del patrimonio de la actora.

V.1.- Que en lo que respecta al **IVA del período 11/2004 (res. 252/07),** la rubrada no se inscribió en este impuesto ni presentó declaraciones juradas a pesar de encontrarse obligada a hacerlo, por realizar la actividad de construcción sobre inmueble propio y posterior venta. Por ello, según el fisco, la parte proporcional de la venta del inmueble de Beccar, acontecida en 11/2004, correspondiente a la obra realizada, se encontraba alcanzada por el gravamen; y el ajuste surge

de aplicar el IVA sobre la parte proporcional de la obra (vide ddjj pro forma a fs. 6, Cpo. IVA y fs. 22/26, Cpo. Con Circularizaciones 1, ant. adm.). Luego de constataciones efectuadas, el fisco efectuó modificaciones en los ajustes, teniendo en cuenta los metros construidos a 5/2004 y declarados ante Rentas en 11/2004, que ascienden a 365, según información proporcionada por la Dirección Provincial de Catastro Territorial de la Prov. de Buenos Aires (vide fs. 209/213, Cpo. IG 2° -informe complementario-, ant. adm.).

Por su parte, a fs. 48/111 obra documental acompañada por la recurrente, consistente en originales de facturas y formularios de constancia de inscripción de los emisores de las facturas acompañadas; planillas de resumen de subdiario compras - crédito fiscal IVA; subdiario compras –5/1995; 2, 4, 5 y 6/1996; y 6, 8, 10, 11 y 12/ 2003 y 2/2004- con lo que la actora pretendió acreditar la realización de compras, locaciones y prestaciones, cuyos créditos fiscales resultarían computables contra el débito fiscal ajustado, pero sin poder demostrar la vinculación existente con dicho débito fiscal, por lo que corresponde **confirmar el ajuste practicado respecto del IVA, período fiscal 11/2004, con costas**.

V.2.- Que en lo que se vincula con el IG, como ya se anticipó más arriba, la fiscalización actuante fundó los ajustes en diversas objeciones, a saber: **1)** en el período fiscal 2002, en el IG impugnó que la actora haya aplicado el "ajuste impositivo por inflación", lo que condujo a ajustar -en menos- el quebranto declarado; **2)** en el ejercicio 2003, se ajustaron los siguientes conceptos: a) el IGMP por no ser deducible de la base de cálculo para este impuesto; b) se determinó un incremento patrimonial no justificado por pasivos reputados inexistentes originados en deudas por impuestos que se encontraban cancelados al cierre de ejercicio; c) se consideraron como no deducibles los intereses y el IVA de éstos, por el préstamo obtenido de la cooperativa Finaser, por encontrarse respaldado por documentación inválida y por no dar cumplimiento a lo establecido por el art. 40 de la LIG en cuanto a la retención del impuesto se refiere; d) se impugnó el aporte de capital realizado teóricamente por la casa matriz (uruguaya), que se detalla a fs. 183; y finalmente, **3)** en el ejercicio 2004, se ajustaron los quebrantos computados -de arrastre- de los ejercicios 2002 y 2003 declarados por la contribuyente, atento los nuevos ajustes practicados en tales períodos fiscales.

V.2.1.- Que en relación al ajuste individualizado en el punto "1" del párrafo precedente -**IG del período fiscal 2002-** relativo a la aplicación del llamado "ajuste impositivo por inflación", la recurrente omitió exponer serios agravios en esta instancia, limitándose a efectuar meras críticas que se reducen en la reiteración de planteos formulados ante la instancia anterior, sin aportar prueba irrefutable de la confiscatoriedad que invoca y que le provocaría la prohibición de aplicar dicho mecanismo; tal como lo exige la cuestión en debate, de conformidad con el criterio de la CSJN en el precedente "Candy S.A.", en el que recordó que *"En todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)."* (Fallos 332:1571 considerando 7°, último párrafo). Adviértase, que la actora ni siquiera ofreció prueba pericial contable en su escrito de inicio a efectos de probar la afectación que invoca (vide Acápite "VXIII Prueba" en fs. 205vta.), por lo que **corresponde confirmar el ajuste practicado en el ejercicio 2002, con costas.**

V.2.2.- Que respecto de los ajustes en el **IG del período fiscal 2003**, corresponde su análisis por separado en atención al detalle efectuado en el considerando V.2.

a) En cuanto al pago a cuenta del IGMP en el IG, establecido por el art. 13 de la ley 25.063, y **si bien no mereció agravio alguno por parte de la actora,** corresponde su cómputo de la siguiente manera: el IGMP del ejercicio 2002, abonado el 29/09/2003 para ser aplicado en el IG del ejercicio 2003. Por ello, el fisco modificó el saldo a ingresar de este último impuesto en ese ejercicio. Al respecto, le asiste razón al fisco al señalar que el IGMP ingresado no se corresponde con una disminución patrimonial cierta en el ejercicio fiscal en que se efectuó el respectivo pago, sino algo muy distinto: un derecho al cómputo contra obligaciones impositivas futuras. Por ello, corresponde **confirmar el ajuste, con costas**.

b) En lo que refiere al pasivo declarado con origen en impuestos adeudados, según da cuenta el informe final de inspección (vide fs. 175/188, especialmente fs. 182, Cpo. IG 1°, ant. adm.) y su complementario (vide fs. 209/211, Cpo. IG 2°, ant. adm.), cabe puntualizar que dicha deuda se encontraba *cancelada* al cierre del ejercicio -afirmación que no fue controvertida por la actora-, no correspondiendo, por ende, su deducción como pasivo. Ello así, el ajuste fiscal

practicado se ajusta a derecho al considerar dicho concepto como un incremento patrimonial no justificado, por lo que **corresponde confirmar este ajuste, con costas.**

c) En lo que respecta al pasivo declarado con origen en la deuda contraída con la la Cooperativa Finaser, según da cuenta el informe final de inspección (vide fs. 175/188, especialmente fs. 178/180, Cpo. IG 1°, ant. adm.), la apelante obtuvo un préstamo originando una deuda que fue considerada válida. No obstante, el fisco impugnó los intereses pagados -y su consiguiente deducción- y el IVA sobre ellos, por encontrarse respaldados por documentación inválida y por no dar cumplimiento a lo establecido por el art. 40 de la LIG en lo referido a la retención del IG. Con respecto al préstamo, si bien el ente fiscal lo consideró real, efectuó las siguiente observaciones: la certificación de firmas en el "Acta de Requerimiento" del escribano Francisco Quesada del 17/02/2003, conteniendo la certificación de firmas del contrato de mutuo, parecería agregada a posteriori, la operación fue realizada en efectivo, no hay garantías, el préstamo efectuado fue aplicado a la compra de un inmueble en Pinamar, la cancelación del préstamo se habría realizado con dinero proporcionado por la casa matriz uruguaya en 11 y 12/ 2003.

Con relación a la cooperativa otorgante, la misma no fue localizada en el domicilio fiscal, presentó sus declaraciones juradas originales en cero, destacándose que con posterioridad a la intervención del fisco, rectificó la declaración jurada de IVA 12/2003, exteriorizando el débito fiscal derivado de los intereses de la operación con Rasel SA. Además, dicha cooperativa no tuvo movimientos bancarios, está dada de baja como empleador, no se reempadronó como entidad exenta en el IG; el comprobante emitido por la cooperativa en oportunidad de la devolución del préstamo no cumplió con la normativa vigente en materia de emisión de comprobantes. No obstante lo mencionado, el fisco sólo se limitó a impugnar -como deducción- los intereses pagados, debido a que fueron cancelados en efectivo recibiendo como respaldo un comprobante no válido y por no dar cumplimiento a lo establecido por el art. 40 de la LIG en cuanto a la retención del impuesto se refiere. A mayor abundamiento, a fs. 209/213 del Cpo. IG 2, obra informe complementario, del que surgen que Rasel SA debió actuar como agente de retención de dicho gravamen, tal como lo establece la RG 830/2000 y que la cooperativa era sujeto pasible de sufrir retenciones por dicho impuesto, ya que, como se desprende de la consulta a la base de datos del fisco - Registro de Entidades Exentas-, la misma no poseía la calidad de entidad exenta en los términos del art. 20 de la LIG, y no se desprende tampoco de la respuesta a notas enviadas a la Dirección Regional Oeste -División Gestiones y Devoluciones, que la cooperativa se haya reempadronado. Además, la División Revisión y Recursos afirma que hasta 3/2004 no existen constancias de otorgamiento de reconocimiento exentivo en el IG para dicha cooperativa. En tal inteligencia, le asiste razón al fisco, ya que, además de resultar cierto que dichos pagos no se encuentran respaldados por comprobantes válidos, le correspondió a la firma recurrente efectuar la retención en el IVA reclamado por el préstamo otorgado por la Cooperativa Finanser, conforme se desprende de todo lo actuado e informado por la fiscalización, y que no ha sido desvirtuado por la recurrente. El fisco señaló que no objeta el contrato de mutuo celebrado, sino el comprobante emitido por la cooperativa en oportunidad de la devolución del préstamo, que por no cumplir con la normativa vigente en materia de emisión de comprobantes (RG 100/1998) no resulta válido. En efecto, a fs. 89 de estos autos la actora acompañó el comprobante emitido por la cooperativa que lleva fecha de impresión 5/1997 y que, a la fecha de su utilización, esto es, el 26/12/2003, ya se encontraba vencido, habiendo superado ampliamente la fecha límite válida para su utilización, fijada el 31/12/1998. Es decir, la actora acompañó como comprobante emitido por la cooperativa un instrumento cuya validez -a los efectos tributarios- había caducado hacía casi 5 años. Por otro lado, la documental aportada en esta instancia tampoco logra acreditar quien es el girador de los fondos que fueron utilizados para la cancelación del préstamo con la citada cooperativa. Todo lo expuesto lleva a **confirmar el ajuste, con costas.**

d) En relación al desconocimiento efectuado por el fisco del aporte de capital presuntamente realizado por su casa matriz uruguaya, la documentación aportada tendiente a demostrar el ingreso de las divisas al país radica exclusivamente en los certificados de transferencia -del exterior al país- emitidos por la firma Giovinazzo SA. Si bien en las transferencias intervinieron entidades bancarias de Estados Unidos, de los antecedentes administrativos de la causa surge que la información provista por los Swift requeridos a la casa de cambios para identificar al girador de los fondos, no aportó datos relevantes en ese sentido (vide fs. 183, Cpo. IG 1°, ant. adm.). La recurrente también aportó en sede administrativa recibo de su Casa Matriz del 30/12/2004 por $ 692.896,10.- por cancelación de los aportes de capital, realizado en Montevideo en pesos de curso legal en la República Argentina. Dicha cancelación se habría realizado con el producto de la venta del inmueble de Beccar realizada en 11/2004 por $ 767.000.- y un "Estado de Situación Patrimonial al 31 de octubre de 2003" de Rasel SA (de Uruguay) conteniendo un crédito con la filial Argentina por u$s 410.000. Al respecto

el fisco hace notar que los 410.000 son dólares y no pesos como lo registra la filial argentina y que el saldo de 410.000.- para esta última pasó a ser en el ejercicio 2000 de 290.000.- y que al 31/12/2003 ascendía a (pesos) $ 692.896.-. También se le requirió a la apelante que identifique fehacientemente al girador de los fondos y a las entidades bancarias intervinientes en las transferencias liquidadas por Giovinazzo SA y registrados contablemente como aportes de su casa matriz, sin haber obtenido respuesta alguna. A fs. 175/187 obra la documental acompañada en la causa acumulada 31.126-I, consistente en nota de la firma Giovinazzo S.A., de fecha 28/12/2007 y documental adjunta a la misma; extracto bancario del Banco Clariden: fotocopia del libro de Asistencia a Asamblea, de fecha 24/02/1992 y constancia de inscripción de la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Finaser Ltda. Si bien con esta documental se intentó probar el efectivo ingreso de los fondos desde el exterior, no obstante, lo único que surge es la casa de cambio que actuó como intermediaria y el banco de procedencia, pero no logró la actora identificar al girador de los fondos en trato. En consecuencia, **corresponde confirmar el ajuste, con costas**.

V.2.3.- En lo referente al **IG del ejercicio 2004** al ajustarse los quebrantos de los ejercicios 2002 y 2003, rectificados por los actuantes mediante las declaraciones juradas pro forma de dichos ejercicios, el fisco debió ajustar el declarado -como quebranto de arrastre- en el período 2004 (vide ddjj originales y rectificativas obrantes a fs. 154/160, Cpo. IG 1°), por lo que corresponde **confirmar el ajuste del IG del período fiscal 2004**.

VI.- Que de conformidad con los elementos obrantes en las actuaciones administrativas, cabe concluir que las impugnaciones efectuadas por el fisco fueron adecuadamente ponderadas, habiendo demostrado suficientemente la procedencia de los cargos formulados. En tal sentido, el ente fiscal sustentó sus pretensiones objetivas a través de elementos concretos y razonables que, analizados en forma conjunta, permiten corroborar las conclusiones a las que arribó la inspección.

En efecto, resulta aplicable la regla del *"onus probandi incumbit et qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido debe recordarse que si bien este Tribunal -cfme. art. 164, ley 11.683 tiene "*...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...*", es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de la igualdad procesal.

Ello así, corresponde concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de demostrar sus afirmaciones, al no haberlos sustentado con actividad probatoria suficiente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

En función de lo expuesto, **procede confirmar los ajustes practicados en ambas resoluciones apeladas, con costas.**

VII.- *Que con relación a los intereses resarcitorios intimados, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que incurrió el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. En tal sentido cabe recordar que la Corte con fecha 1/6/2000 en la causa "Citibank NA c/DGI" expuso que: "si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del artículo 509 del Código 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” .

En consecuencia, corresponde ***confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios calculados, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683, con costas.***

VIII.- *Que con relación a la sanción por defraudación aplicada en el IVA -cfme. arts. 46 y 47, inc. d), ley 11.683 t.v. a la época de los hechos respecto de la graduación de la sanción-, vale precisar que* el ente fiscal fundó su pretensión punitiva en diversos elementos de convicción que le permitieron deducir la hipótesis de una conducta dolosa en el accionar de la recurrente.

Al respecto, el art. 46 exige que el ente recaudador acredite no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, debiendo acreditar el fisco el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere la conducta dolosa; mas la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

Ello así, demostrado el elemento objetivo del ilícito, y acreditado el soporte fáctico de la presunción aplicada -en este caso, la prevista en el inc. d)-, debe recordarse que las mismas admiten prueba en contrario y en tal sentido, es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas. Nótese al respecto que la actora no se encontraba inscripta en el IVA ni -en consecuencia- presentó declaración jurada alguna, a pesar de estar obligada a hacerlo y que no logró desvirtuar la afirmación de que las ventas realizadas en el ejercicio 2004 surgieron de escrituras traslativas de dominio que fueron ocultadas, al no encontrarse registrada la obra sobre inmueble propio, ni exhibida documental suficiente que acredite su actuación.

En definitiva, considero que se encuentran configurados los elementos necesarios para tener por configurada la sanción prevista en el art. 46 de la ley 11.683, no existiendo elementos que justifiquen una dispensa, un reencuadre o una modificación de la graduación dispuesta en el acto recurrido, por lo que **corresponde confirmar la multa aplicada respecto del IVA del período fiscal 11/2004, con costas.**

IX.1. Que con relación a la sanción impuesta en la resolución 270/2017 graduada en 2 veces el importe que surge de aplicar la tasa máxima del IG (35%) sobre el quebranto computado de manera improcedente -cfme. art. 46.1 y 47, inc. c), ley 11.683, t.v. a la sazón-, la actora solicitó la declaración de nulidad de la multa impuesta, pues sostiene que el fisco se encontraba inhabilitado para aplicarla, porque los hechos que dieron lugar al ajuste (en 2004) tuvieron origen en los practicados en 2003 respecto de los cuales se formuló denuncia penal, por lo que consideró que el ente fiscal actuó omitiendo las formas esenciales y apartándose de la ley aplicable.

Al respecto, cabe adelantar que de la compulsa de los antecedentes administrativos de la causa (v. fs. 227/228, Cpo. IG 2°, ant. adm.) se desprende que el fisco cuantificó la deuda del período fiscal 2004, y el contribuyente conformó la suma de $ 84.781,42, quedando como objeto de la controversia la suma de $ 28.027,96.-, monto insuficiente para proceder -por dicho gravamen y período- de acuerdo con las disposiciones de la entonces Ley Penal Tributaria vigente al momento de los hechos; a diferencia del período fiscal 2003 que arrojó un monto adeudado cuantificado en $ 157.381,90 lo que motivó a su respecto la reserva efectuada en el art. 5° de la resolución 270/2007. Lo expuesto evidencia la correcta actuación procesal del ente fiscal, por lo que los agravios de la actora no logran desvirtuar dicho accionar.

Ello así, corresponde rechazar el planteo de nulidad articulado por la actora, respecto de la sanción aplicada.

IX.2.- Que previo a continuar con el análisis, cabe poner de resalto que resultan carentes de sentido los agravios de la recurrente referidos a las supuestas multas aplicadas respecto de la diferencia patrimonial no justificada o el cómputo como pago a cuenta del IGMP, pues dichos ajustes corresponden al período fiscal 2003 respecto del cual el fisco -como se afirmó- formuló la reserva del art. 20 de la ley 24.769 en el art. 5° de la resolución apelada.

Efectuada dicha aclaración, con relación a la procedencia de la sanción aplicada por el IG del período fiscal 2004,

graduada en 2 veces el importe que surge de aplicar la tasa máxima del IG (35%) sobre el quebranto computado de manera improcedente, recuérdese que cfme. art. 46.1 y 47, inc. c), ley 11.683, t.v. a la sazón, en su parte pertinente disponía que: *"El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, perjudique al Fisco exteriorizando quebrantos total o parcialmente superiores a los procedentes utilizando esos importes superiores para compensar utilidades sujetas a impuestos, ya sea en el corriente y/o siguientes ejercicios, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces del importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la Administración Federal de Ingresos Públicos"*.

Tal como surge del Considerando V.2.3., se encuentra acreditado el elemento objetivo de la figura endilgada, por lo que corresponde analizar la conducta desarrollada por la recurrente.

Debe precisarse que de las constancias de autos no surge que la actora haya arrimado probanza concreta y fehaciente alguna, tendiente a demostrar la existencia de alguna causal de eximición o atenuación de la penalidad recurrida, por lo que se concluye que la situación planteada resulta alcanzada por las disposiciones del art. 46.1 de la ley 11.683 introducido por la ley 25.795 (BO 17/11/2003), dado que la recurrente exteriorizó quebrantos superiores a los procedentes, *sin aportar elemento exculpatorio alguno que permitan considerarla eximida de responsabilidad.*

Por los argumentos expuestos, corresponde ***confirmar la sanción aplicada respecto del IG del período fiscal 2004, con costas.***

Los Dres. Vicchi y Marmillon dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.18 13:25:46 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.18 15:32:25 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.18 15:50:37 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.18 15:50:38 -03:00