República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-52580099-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 26 de Mayo de 2022

Referencia: SENTENCIA (BADIAL SA - 36.792-I)

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio E. 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 Expte. N° **36.792-I,** caratulado: “**BADIAL S.A. s/ recurso de apelación**”.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 127/144vta. se interpuso recurso de apelación contra las resoluciones N°s 99/2012 y 100/2012, ambas de fecha 13/09/2012, suscriptas por el Jefe Interino de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Comodoro Rivadavia de la AFIP-DGI.

Por la primera, se le aplicó a la recurrente una multa equivalente a tres tantos del impuesto al valor agregado (IVA) defraudado por los períodos fiscales 08/2003 a 04/2004 y 06/2004 y por la segunda, se le aplicó una multa graduada en tres tantos del impuesto a las ganancias (IG) defraudado por el período fiscal 2004 (cf. arts. 46 y 47, incs. b) y c), ley 11.683, en ambos casos).

II.- Que como primera defensa, la actora planteó la nulidad de las resoluciones sumariales aquí apeladas, por entender que en las mismas no se consideraron los hechos ponderados en la sentencia recaída en los autos caratulados “Badial SA s/ recurso de apelación”, Expte. N° 32.999-I, dictada por la Sala A de este Tribunal con fecha 28/06/2012 por la cual en dicha oportunidad fueron revocadas las resoluciones determinativas apeladas en dicha oportunidad; lo que a su entender tornó a los sumarios instruidos nulos, de nulidad absoluta e insanable, por falta de motivación y causa, en abierta contradicción con lo exigido por el art. 7, incs. b) y e) de la ley 19.549.

Asimismo, adujo que los períodos fiscales 08, 09, 10 y 11/2003 del IVA se encontrarían prescriptos, en atención a lo establecido por el art. 56, 58 y 65 inc. d) y rechazó la aplicación de la suspensión prevista en el art. 44 de la ley 26.476.

Subsidiariamente, arguyó que no existe infracción alguna por inexistencia comprobada de ajuste, tanto en sede penal como en la sede del Tribunal Fiscal.

En este sentido, indicó que en sede penal la hipótesis de dolo ni siquiera se vio confirmada liminarmente, sino que, por los hechos que se probaron, se cerró la causa sin siquiera un solo llamado a prestar declaración indagatoria. Manifestó que sin que esa parte lo peticionara, el Juzgado Federal de Primera Instancia de la Provincia de Santa Cruz, Río Gallegos, Secretaría Penal N° 1, declaró extinguida la acción penal por prescripción mediante sentencia firme de fecha 14/09/2011, y, en consecuencia, sobreseyó totalmente a la firma en la causa N° 139-242-08, caratulada "Badial SA s/ evasión simple", quedando definitivamente concluida la cuestión penal tributaria.

Puntualizó que los dictámenes y las conclusiones expuestas por los expertos intervinientes en la pericia contable producida en sede penal permiten concluir no sólo que los fondos recepcionados por Badial SA se originaron en los aportes efectuados por el accionista Reloway Company SA, sino también que los mismos fueron registrados en los libros contables de Badial SA y en la documentación aportada de Reloway Company SA.

Indicó que de las respuestas a los oficios agregadas en la causa penal, brindadas por la Municipalidad de El Calafate y la firma Lynx Sociedad de Bolsa SA, se desprende la existencia de la real y efectiva situación económica prestacional de la empresa, descartándose que pudiera deberse a un incremento de impuestos por ingresos omitidos en el IVA y en IG, habiéndose confirmado la real existencia de la operatoria relativa a los aportes de capital efectuados por el accionista de la recurrente, lo que quedó probado con las actas pasadas por ante escribano público que acompañó en el marco de la causa "Badial SA s/ recurso de apelación" (Expte N° 32.999-I) que culminó con el dictado de la sentencia de fecha 28/06/2012 por parte de este Tribunal, en la cual se revocaron las resoluciones determinativas, en tanto estos instrumentos públicos gozan de fecha cierta, dan plena fe de los hechos contenidos en ellos y resultan oponibles ante terceros (tales como el fisco). Es por ello que entiende acreditados los aportes pactados en dichas actas, consistentes en sumas en dinero que Reloway Company SA acordó pagar a Badial SA hasta alcanzar el monto de $3.500.000.-, pagaderos en forma mensual, trimestral o anual, según las necesidades financieras de la actora, por un plazo máximo de cuatro años.

Expuso que la real existencia de la sociedad Reloway Company SA quedó demostrada a partir de la documentación de dicha empresa acompañada, a saber: el estatuto social, su estado de situación patrimonial y su declaración tributaria ante el fisco de Uruguay, todo ello allegado con su respectiva legalización consular.

Además, manifestó que el ingreso a nuestro país de los fondos en cuestión ocurrió por medio del agente de bolsa de la accionista quien, actuando por cuenta y orden de su comitente, liquidó títulos y acciones en la República Argentina, habiendo sido ello acreditado a partir de la copia certificada, legalizada y consularizada del Libro Diario de la firma Reloway Company SA, de donde surge el detalle de las sumas invertidas en el exterior en su carácter de accionista de Badial SA y en donde constan las operaciones de bonos con el corredor de bolsa referido.

En este sentido, destacó que dicha información fue ratificada por el propio agente de bolsa Lynx SA, el cual aportó los datos de la cuenta corriente del agente, donde constan las operaciones realizadas por aquél.

Asimismo, destacó que a partir del resultado de la medida para mejor proveer ordenada en el marco de la causa que tramitó bajo el N° 32.999-I, se probó la simetría en los patrimonios de Badial SA y Reloway Company SA señalada por los peritos en el dictamen pericial contable producido ante este Tribunal con fecha 16/08/2011.

Puntualizó que las pericias contables realizadas y la medida para mejor proveer descartaron la posibilidad de aplicar a la especie la presunción de dolo contenida en el inciso b) del art. 47 en cuanto exige la existencia de datos inexactos en las registraciones contables y su documentación de respaldo.

Por su parte, entendió que el ajuste que da origen a los presentes sumarios fue efectuado sobre base presunta y que en autos el fisco también está presumiendo la voluntad defraudatoria, sin mayores elementos que los derivados de la propia presunción. Cita al respecto el precedente “Mazza Generoso y otros”.

Resaltó además que el ente recaudador debió acreditar debidamente la presencia de los elementos configurativos del ilícito tipificado por el art. 46 de la ley 11.683, en cuanto al aspecto subjetivo expresamente requerido por dicha norma y que, en caso de que el fisco considerara configurada alguna de las presunciones contempladas por el art. 47 de la ley 11.683, debería haber probado fehacientemente la manifestación de dicho supuesto, lo que no se verificó en los actos recurridos.

Finalmente, ofreció prueba documental, citó doctrina y jurisprudencia en apoyo a su postura y solicitó que se revoquen los actos en crisis, haciendo reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 222/235vta. contestó el ente fiscal el traslado del recurso articulado, acompañó los antecedentes administrativos de la causa, hizo reserva del caso federal y solicitó que se rechace el recurso de apelación interpuesto, con costas.

IV.- Que a fs 359 se elevaron los autos a consideración de la Sala C y a fs. 364 se pusieron los mismos para dictar sentencia.

V.- Que previo a cualquier otra consideración, corresponde expedirse sobre los planteos de prescripción y nulidad articulados por la actora.

1) Que en cuanto a la excepción de prescripción articulada por la recurrente a fs. 130, punto V.-, debe adelantarse que no cabe aplicar al caso la causal suspensiva contenida en el art. 44 de la ley 26.476 (BO 24/12/2008), como lo pretende el fisco.

Es que la excepción de prescripción fue opuesta en el marco de una causa en la que se discute la aplicación de sanciones de naturaleza penal -por defraudación (cfme. arts. 46 y 47, inc. b) y c), ley 11.683)-, debiendo recordarse que el derecho penal tributario se conforma: a) con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y b) el derecho penal delictual –con las figuras del actual régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430-, aplicándose en ambos supuestos no sólo la garantía consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional, sino también los principios propios del derecho penal, y por ende, aquél que veda la aplicación retroactiva de la ley penal más gravosa. Sobre la naturaleza "penal" de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal (desde el precedente de Fallos 271:297).

Entendido ello, resulta palmariamente violatorio de nuestra Constitución, cualquier intento de aplicar una norma -aún legal- que resulte más gravosa para el imputado; tal como claramente lo expuso nuestra CSJN en el precedente "Guillermo Mirás SACIF" (Fallos 287:76), al señalar que "...la aplicación en este caso del decreto-ley 17.074/66 [que suspendió el curso corrido de la prescripción del art. 122 1° párr. de la entonces vigente Ley de Aduana] importaría juzgarlo por una norma posterior más gravosa, con transgresión del principio constitucional que impide tal retroactividad (art. 18 de la Constitución Nacional) y del principio general del art. 2° del Código Penal, aplicable en materia aduanera..".

Asimismo, sostuvo que "...es jurisprudencia de esta Corte que esta garantía comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor -leyes ex post facto- que impliquen empeorar las condiciones de los encausados, según ha quedado establecido como una invariable doctrina (Fallos: 17:22; 31:82; 117:22; 48 y 222; 133:216; 140:34; 156:48; 160:114; 169:309; 184:531; 197:569; 254:116, consid. 19°)", aclarando que "...el instituto de la prescripción cabe sin duda alguna en el concepto de "ley penal", desde que ésta comprende no sólo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadoras del régimen de extinción de la pretensión punitiva".

El precedente invocado, guarda estricta similitud de hechos con el aquí analizado, y el criterio allí expuesto -que comparto- resulta plenamente aplicable en autos, concluyéndose que no resulta aplicable la suspensión dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476 por violar la garantía consagrada en el art. 18 de la CN, en los términos expuestos por la Corte.

Sentado lo expuesto, cabe recordar entonces que el plazo de prescripción de la multa impuesta en el IVA por los períodos 08 a 11/2003, comenzó a correr el 01/01/2004 y fue suspendido el 16/12/2008 (aspecto no controvertido por las partes –v. fs. 53,68 y 130vta.-) al formularse la denuncia penal (cfme. art. 65, inc. d), ley 11.683 en su anterior redacción) -cuando faltaban 14 días para cumplirse el plazo quinquenal-.

De conformidad con lo dispuesto por el referido artículo, dicha suspensión se extendió por el plazo de 180 días posteriores a que quedara firme la sentencia penal, de fecha 14/09/2011, plazo que se cumplió el 07/06/2012, de tomarse la fecha de la sentencia, como indica el fisco a fs. 230vta. de autos, o el 12/06/2012, de tomarse el plazo indicado por la actora a fs. 130vta. de autos.

Por su parte, la recurrente fue notificada con fecha 14/06/2012 de las correspondientes instrucciones de sumarios (v. fs. 496/497, Cpo. Sumario IVA y fs. 574/575, Cpo. Sumario IG, aa), actos que tornan aplicable lo dispuesto por el art. agregado a continuación del 65 de la ley 11.683, que establece una suspensión por un plazo de 120 días de las acciones y poderes del fisco nacional para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la instrucción del sumario, cuando se trate de

períodos fiscales próximos a prescribir y dicho acto se notifique dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la prescripción. En estos términos, el plazo de prescripción primigenio se reanudó el 07/06/2012 (o en su defecto, el 12/06/2012), de conformidad con lo establecido por los arts. 56 y 65 in fine de la 11.683, habiéndose vuelto a suspender en los términos del art. agregado a continuación del 65 de la 11.683 el 14/06/2012. Es por ello que, en tanto esta última suspensión finalizó con el dictado de la resolución N° 99/2012, del 13/9/2012 que estableció la aplicación de la multa por IVA aquí recurrida, corresponde rechazar la excepción previa de prescripción opuesta por la recurrente.

Por la forma en la que se resuelve, deviene abstracto el tratamiento de las restantes causales invocadas.

2) Que con relación al **planteo de nulidad**, cabe tener presente lo afirmado por nuestro más Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (CSJN, Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

En este sentido, debe precisarse que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que llevaron al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su dictado.

Del análisis de los actos apelados y los sumarios instruidos, como de las actuaciones seguidas por el fisco, surge que los mismos contienen los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549) y que se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no vislumbrándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan las resoluciones apeladas al no haber considerado la sentencia recaída en la Sala B en autos “Badial SA s/ recurso de apelación” del 28/6/2012, máxime si la misma no se encontraba firme al momento de dictarse los actos aquí recurridos.

Ello así, no habiendo existido agravio alguno al derecho de defensa de la apelante, el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa a si se ajusta a derecho la aplicación de las sanciones apeladas, pero que no afecta la validez de acto alguno. Ello así, **corresponde desestimar la nulidad articulada.**

En cuanto a las costas de los planteos tratados en los puntos 1) y 2), debe notarse que si bien la actora no articuló las cuestiones como excepción de previo y especial pronunciamiento, tuvieron la finalidad de obtener una declaración de prescripción y de nulidad absoluta e insanable del acto recurrido (v. 144) por cuestiones ajenas a la cuestión de fondo, por aquéllas deben ser impuestas a la recurrente.

VI.- Que del informe final de inspección que luce agregado en las actuaciones administrativas que corren

por cuerda separada (v. fs 198/210, Cpo. I, -Impuesto a las Ganancias- y 110/115 y 129/136, Cpo. I –IVA-), se desprende que la actora desarrolla como actividad servicios relacionados con la actividad turística en la zona de El Calafate en un complejo turístico y servicios relacionados con la prestación de servicios de alquiler de equipos (máquinas viales) y de propiedades en la provincia de Santa Cruz (Río Gallegos y El Calafate).

La recurrente puso a disposición de la inspección: libro de IVA Ventas e IVA Compras, con su documentación respaldatoria, DDJJ de IG 2003 y 2004 y del IVA por los períodos 7/2002 a 4/2005, retenciones y anticipos de IG de 2004, EECC 2000 a 2004, libro diario y societarios rubricados, contrato social de la sociedad y plan de cuentas.

En el marco de la fiscalización efectuada, se analizó el saldo de la cuenta "Otros pasivos no corrientes", que se compone por Reloway Company SA, por $122.800.- por el período 2003 y por $1.537.800.- por el período 2004 (v. fs. 203, Cpo. I –Impuesto a las Ganancias-).

Se requirió a la actora que presentara documentación respaldatoria de dichos pasivos, de la aplicación de los fondos y de las cancelaciones parciales y/o totales, junto con una individualización contable del origen de los fondos, a lo cual el autorizado por la empresa contestó a fs. 5 del Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos de los antecedentes de la causa que *"…el concepto de otros pasivos no corrientes exteriorizados en los estados contables al 30/06/2003 y al 30/06/2004 es producto de los aportes en efectivo efectuados por el accionista mayoritario Reloway Company SA (…) que está inscripta en la República Oriental del Uruguay (Montevideo) con domicilio legal en la calle Av. Roque Sáenz Peña 971 de la Capital Federal, por lo que los aportes a nuestra firma se realizaron a través del Señor Carlos Adrián Calvo, con CI (uruguaya) 1.882.695-5, el que se trasladaba a nuestro país utilizando medios aéreos y marítimos (Buquebus) hasta el domicilio legal antes mencionado, desconociéndose si dichos aportes eran entregados en la ciudad de Río Gallegos por esta persona u otro accionista o representante de Reloway Company SA. Asimismo, no se tiene información sobre la emisión de algún recibo oficial por parte de Badial SA y qué persona recibía los mismos. Los aportes en efectivo fueron ingresados y contabilizados en la cuenta "caja" de Badial SA y utilizándose por medio del sistema bancario en las cuentas corrientes que la empresa posee en el Banco Patagonia Sudameris SA y Banco Provincia de Santa Cruz SA, cuyo destino fueron para la adquisición de los inmuebles (Ayres del Pilar en la prov. de Buenos Aires y Av. Gregores 390 en la ciudad de Río Gallegos) y bienes de uso (máquinas y equipos) con los que la empresa desarrolla su actividad comercial. (…) Todos los aportes efectuados en la sociedad fueron realizados en moneda corriente de nuestro país, es decir, pesos. A modo informativo se desconoce el domicilio en donde se encuentra la documentación legal de Reloway Company SA."*

Asimismo, y ampliando la información brindada por la recurrente mediante acta del 22/09/2005, agregada a fs. 17/17vta. de dicho Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos, los funcionarios actuantes dejaron constancia de que *"1) la persona que entregó a Badial SA los aportes en efectivo era el Sr. Carlos Adrián Calvo o personas que efectuaban la entrega de dinero en efectivo por cuenta y orden de Carlos A. Calvo y/o Reloway Company SA, no pudiendo precisar aquellas personas que actuaban por cuenta y orden de Carlos A. Calvo y/o Reloway Company SA; 2) Respecto de la documentación respaldatoria de la recepción de los aportes en efectivo por parte de Badial SA, no los puede precisar por desconocer si existió algún comprobante extracontable entregado por Badial SA; 3) la persona que recepcionó los aportes en efectivo fue el Sr. Lázaro Antonio Báez en carácter de presidente de Badial SA; 4) el lugar de recepción de los aportes en efectivo era en el domicilio fiscal de Badial SA."*

En el mismo acto, el autorizado aportó fotocopia de un acta extraprotocolar de constatación de fecha 05/12/2001 (v. fs. 21/22, Cpo. antes mencionado), firmada por Lázaro Antonio Báez (Presidente de Badial SA) y Carlos Adrián Calvo (Presidente de Reloway Company SA) en donde se deja constancia de que *"Badial SA ha comunicado informalmente a sus accionistas la necesidad de obtener fondos líquidos para el desarrollo de su actividad, y ha expuesto las dificultades que se presentan para recurrir a préstamos del sistema financiero. (…) Que la firma Reloway Company SA se compromete por el plazo máximo de cuatro años a realizar a Badial SA aportes en dinero en efectivo hasta la suma máxima de $3.500.000. Los aportes podrán ser realizados en forma mensual, trimestral o anual, conforme a las necesidades financieras que se presenten y a los requerimientos de Badial SA. Dichos aportes deberán ser devueltos al socio aportante en las condiciones que se acuerden oportunamente al vencimiento del plazo de cuatro años mencionado, o podrán considerarse como aportes irrevocables para futuros aumentos de capital (…)"*.

También aportó otra acta extraprotocolar de constatación, de fecha 06/12/2003 (v. fs. 19/20, Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos), en donde los Sres. Báez y Calvo manifestaron que a dicha fecha *"los aportes realizados ascienden a un total de $742.800.-, los que se encuentran registrados al momento de efectuarse los giros parciales de cada uno de ellos en los asientos contables de la sociedad, reconociendo Badial SA dicha deuda. No obstante ello quieren dejar constancia notarial de su detalle en cuanto montos y fechas en que se realizaron, a saber: 10/06/2001: $27.800;31/07/2003: $110.000; 31/08/2003: $110.000; 30/09/2003: $110.000; 31/10/2003: $120.000; 30/11/2003: $115.000. Manifiestan que en virtud de la vigencia del plazo de cuatro años fijado originalmente para la efectivización de los aportes, y considerando que resulta ventajoso para Badial SA contar en forma inmediata con liquidez para la consecución de sus negocios, han acordado previsionar los montos y las fechas en que Reloway Company SA los realizará y que según las estimaciones efectuadas, serán: al 31/12/2003: $150.000; 31/01/2004: $150.000; 28/02/2004: $90.000; 31/03/2004: $110.000; 30/04/2004: $150.000; 31/05/2004: $150.000 y 30/06/2004: $50.000; todos estos correspondiente (sic) al ejercicio 2004; y para el ejercicio 2005 se aportará la suma mensual de $150.000. Los aportes se realizarán únicamente en caso que Badial SA así lo requiera; caso contrario no generará obligación alguna para ninguna de las partes. Asimismo, el Sr. Calvo solicita a Badial SA que dichos aportes sean considerados como aportes irrevocables para futuros aumentos de capital."*

Por último, en el acta extraprotocolar de constatación de fecha 13/08/2005 (v. fs. 18/18vta., Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos), Fernando J. Butti por Badial SA y Carlos Adrián Calvo por Reloway Company SA manifestaron que los aportes efectuados por Reloway Company SA en su carácter de accionista de Badial SA, los que serán considerados por ésta como aportes irrevocables para futuros aumentos de capital, a saber: ejercicio 2004: 31/12/2003: $150.000; 31/01/2004: $150.000; 28/02/2004: $90.000; 31/03/2004: $110.000; 30/04/2004: $150.000; 31/05/2004: $150.000 y 30/06/2004: $50.000; ejercicio 2005: 30/07/2004: $150.000; 30/08/2004: $150.000; 30/09/2004: $150.000; 30/10/2004: $150.000; 30/11/2004: $150.000; 30/12/2004: $150.000; 30/01/2005: $150.000; 30/02/2005: $150.000; 30/03/2005: $150.000; 30/04/2005: $150.000; 30/05/2005: $150.000; 30/06/2005: $150.000."

Por su parte, en el acta labrada por los inspectores de fs. 27//27vta. del "Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos" el Presidente de Badial SA informó que *"parte de los aportes en efectivo realizados por la firma Reloway Company SA era a través del Sr. Carlos A. Calvo, de nacionalidad uruguaya, que viajaba a la ciudad de Río Gallegos y realizaba los depósitos en efectivo en la cuenta corriente en pesos del Banco Patagonia Sudameris (…) y que no entregaba los comprobantes de depósito que solamente lo*

comunicaba verbalmente para que se verifique en los movimientos de la cuenta y el resto de los aportes (en dinero en efectivo) se los entregaba al Sr. Lázaro Antonio Báez y firmaba un recibo provisorio, no quedándose con una copia del mismo y que ese dinero era destinado al pago de impuestos, compras, sueldos, aportes y que las inversiones (terreno barrio Ayres del Plar (…) terreno - juicio Rodríguez Carrera e Hijos SA s/ quiebra y terreno - juicio Rodríguez Carrera e Hijos SA s/ quiebra) las realizaba directamente el Sr. Calvo Carlos en la provincia de Buenos Aires, incluso la compra de los terrenos de Río Gallegos (Rodríguez Carrera e Hijos SA). Asimismo, manifiesta que (…) desconoce si en el domicilio legal de Roque Sáenz Peña 971 de Capital Federal la firma Reloway Company SA se encuentra la documentación impositiva y legal de la mencionada firma."

La inspección dejó constancia a fs. 206 del informe final de inspección del IG que de la consulta al padrón único de contribuyentes no surgen datos para Reloway Company SA y que respecto de Calvo López Carlos Adrián, se obtuvo que el domicilio fiscal declarado es Pasaje Carabelas 241 piso 5 de la Capital Federal, que se encuentra inscripto en la AFIP desarrollando la actividad de servicios de asesoramiento, dirección y fiscalización en sociedades anónimas desde julio 2003, que no posee relaciones con otros contribuyentes y que integra las sociedades Frigorífico Juramento, en carácter de Director de Invernes SA, en calidad de accionista y director, con domicilio coincidente en Pasaje Carabelas 241 piso 5 de la Capital Federal. Además, el Sr. López Calvo no posee domicilios comerciales, pero sí posee como domicilio alternativo sito en Av. Roque Sáez Peña 971 piso 9 de Capital Federal, coincidiendo con el domicilio legal/real de Invernes SA y que posee otro domicilio alternativo en la calle Sarmiento 735 piso 1-2 de Capital Federal.

A fs. 48/48vta. del Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos de los antecedentes de la causa se encuentra agregada el acta de constatación del domicilio Pte. Roque Sáenz Peña 971 de CABA, de fecha 31/10/2005, en donde se deja constancia que una persona que dijo ser el encargado del edificio desde hace aproximadamente doce años, manifestó que la empresa Invernes SA *"hace aproximadamente dos años y medio se mudó al domicilio de Pasaje Carabelas 241 piso 5 de la CABA y que actualmente en el piso 9 [de Pte. Roque Sáenz Peña 971] funciona la firma E& R Economía y Regiones SA. Asimismo, se procede a consultarle si conoce a la firma Reloway Company SA y al Sr. Carlos Adrián Calvo López, a lo que responde que no y que nunca ha oído hablar de los mismos."*

Dicha información fue confirmada por la inspectora actuante al presentarse en el noveno piso del mismo domicilio, según acta de misma fecha, agregada a fs. 48 de las mismas acts. adms. en donde se deja constancia de que la AFIP -DGI fue atendida por una persona de sexo femenino *"quien no se identifica y a quien la actuante le consulta si conoce a la firma Reloway Company SA y al Sr. Carlos Adrián Calvo López, a lo que responde que no y que nunca ha oído hablar de los mismos. Asimismo, manifiesta que funciona la firma E&R Economía y Regiones SA."*

Al constituirse la fiscalización actuante en la dirección de Pasaje Carabelas 241, fueron atendidos en la recepción de edificio por una persona de sexo masculino, quien, ante la consulta de si conoce al Sr. Calvo López y Reloway Company SA, respondió *"que no lo conoce"*. Ante la consulta por Invernes SA, domiciliada en la misma dirección, respondió *"que hace un par de semanas se mudó a la calle Sarmiento 760 piso 7, depto. "B"* (v. fs. 49, Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos)

En este sentido, al presentarse los inspectores en el domicilio Sarmiento 760 piso 7, depto. B una persona de sexo femenino informó que el Sr. Calvo López *"…no se encuentra en ese domicilio y que no sabe nada de él, que en ese domicilio funciona la firma Invernes SA. (sic)"*, según acta agregada a fs. 50 del Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos de las actuaciones administrativas.

Al volver a apersonarse en dicho domicilio (v. fs. 51/51vta., Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos, aa), fueron atendidos por el contador externo de la firma Invernes SA, quien ante la consulta por el Sr. Calvo López, respondió *"…que no se encuentra en el domicilio (…), que no lo conoce y que la única información que tiene conocimiento es que el Sr. Carlos A. Calvo López que es de nacionalidad uruguaya y que es Director de la firma Invernes SA (sic). Asimismo, se le consulta (…) si tiene conocimiento si el Sr. Carlos Adrian Calvo López es Presidente de la firma Reloway Company SA, a lo que responde que no conoce a esa firma y que desconoce si es Presidente de la misma."*

Posteriormente, la sociedad recurrente presentó diversa documentación contable relativa a Reloway Company SA, agregada a fs. 53/79 del Cpo. Anexo II - Documentación aportada de pasivos, y órdenes de venta de valores y títulos públicos y privados (v. fs. 80/108 del Cpo. citado), efectuadas por Reloway Company SA al Sr. Carlos Casarotti, corredor de bolsa de Montevideo de Lynx Sociedad de Bolsa SA, habiéndose consignado en cada orden de comitente la leyenda en observaciones de *"entregar los fondos en Buenos Aires a Badial SA, representada por el Sr. Fernando Butti (…) y/o Lázaro Báez (…)"*.

Los inspectores señalaron a fs. 208/209 del informe final de inspección del IG en cuanto a la documentación presentada por la actora, que solamente aporta el estado de situación patrimonial de Reloway Company SA al 31/07/2003 y al 31/07/2004, que es una hoja con la descripción general de datos, que si bien en el estado de situación patrimonial referido se detalla en el activo determinados créditos, no se encuentra discriminado si corresponden a los valores vendidos y aportados a Badial SA ni figuran notas aclaratorias a qué corresponde cada rubro.

Por otra parte, y en cuanto a la leyenda en la orden de comitente que dispone entregar en Buenos Aires a Badial SA, señalaron los inspectores que la misma se contrapone con lo declarado en acta testimonial por el Presidente de Badial SA, Sr. Báez, pues éste indicó que fue el Sr. Carlos A. Calvo quien hizo aportes en efectivo en representación de Reloway Company SA, que viajaba a la ciudad de Río Gallegos y que depositaba una parte del dinero en la cuenta corriente en pesos de la sociedad recurrente y que no entregaba los comprobantes de depósito, sino que comunicaba tal circunstancia en forma verbal para que se verifique en los movimientos de la cuenta. Declaró además que el dinero restante le fue entregado a él personalmente en efectivo en su carácter de Presidente de Badial SA y que firmaba un recibo provisorio, del cual no conservó copia.

Debe destacarse que a fs. 112 del Cpo. I de IVA de los antecedentes de la causa, se puntualizó que el ajuste detectado en el IG fue trasladado al IVA, los que generaron el dictado de las resoluciones determinativas de oficio en ambos gravámenes que la actora apeló ante este Tribunal, habiendo recaído sentencia el 28/06/2012 dictada por la Sala A in re "Badial SA S/ recurso de apelación" (Expte N° 32.999-I), mediante la cual se revocaron las resoluciones dictadas por la AFIP respecto del IVA, períodos fiscales 08/2002 a 10/2004 e IG, períodos fiscales 2003 y 2004, más las multas en IVA por los períodos 07 a 10/2004 y en IG, período fiscal 2003.

Al respecto, debe hacerse especial hincapié en que la Sala I de la Excma. CACAF en la causa N° 6084/2013, "Badial SA (TF 32999-I) c/ DGI", de fecha 03/02/2015 (cf. surge de la página http://scw.pjn.gov.ar/scw/expediente.seam?cid=2956104), admitió el recurso de apelación interpuesto por la AFIP-DGI contra el decisorio de este Tribunal de fecha 28/06/2012 y confirmó en consecuencia las resoluciones fiscales. Dicha sentencia se encuentra firme, de conformidad con lo informado por el fisco nacional a fs. 266 de autos, en tanto fue rechazado el recurso extraordinario y la posterior queja fue declarada inadmisible por la CSJN.

VII.- Que el artículo 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: *"el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en "una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco" (Fallos 323:2172 considerando 4).

Encontrándose acreditado el elemento objetivo de las sanciones aplicadas, corresponde analizar el elemento subjetivo teniendo en cuenta la figura legal imputada por el fisco.

A dichos fines, el fisco debió acreditar no sólo la conducta defraudatoria del contribuyente, sino también que la misma fue realizada con el ardid o engaño necesario –idóneo- para materializar el elemento subjetivo de la figura. A tal fin, el fisco tiene a su alcance una importante herramienta que el legislador introdujo a los fines probatorios, como lo son las presunciones de dolo establecidas en el art. 47 de la ley 11.683, para cuya utilización debe acreditar el hecho fáctico (base) que origina luego la presunción y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto materializado en la existencia de la voluntad de defraudar al fisco para -de tal forma-, provocar la inversión de la carga probatoria, siendo el contribuyente el obligado a desvirtuar dicha presunción.

En esta línea, los incs. b) y c) del art. 47 establecen que: *"se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible; c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso..."*.

VIII.- Que en efecto, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en el considerando VI.- dan cuenta de que el fisco detectó la incorrecta declaración y justificación de pasivos en el patrimonio de la actora (provenientes de la accionista Reloway Company SA), lo que lo llevó a determinar de oficio la materia imponible haciendo uso de las presunciones contenidas en el art. 18 de la ley 11.683. Lo cierto es que -tal como se desprende de las actuaciones administrativas relatadas- estos hechos generaron que se consignen datos inexactos en las constancias documentales y demás antecedentes que incidieron gravemente sobre la determinación de la materia imponible.

De lo expuesto surge que las irregularidades detectadas, evidencian la debida aplicación de la presunción utilizada -en el caso- de los incs. b) y c) del art. 47 de la ley 11.683.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la ley 11.683 admiten prueba en contrario, siendo la apelante 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 la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente, carga que la actora no cumplió adecuadamente, a poco que se advierta que simplemente allegó copia del informe pericial contable y de la medida para mejor proveer producida en el marco de las actuaciones administrativas (v. fs. 96/101 y 93/95); una constancia efectuada por contadora pública de la República Oriental del Uruguay que constató que en los libros contables del corredor de bolsa Carlos Manuel Casarotti se asentaron las operaciones de venta de valores por la sociedad

Reloway Company SA (v. 106/115); copias notariales del libro diario de Reloway Company SA. (v. fs. 121/124vta. y 102/105) y la sentencia dictada por la Sala A de este Tribunal (v. fs. 84/92vta.), advirtiéndose que más que buscar desvirtuar las presunciones contenidas en el art. 47 de la ley 11.683, buscó reeditar en esta instancia procesal la cuestión ya zanjada por la Excma. CACAF en su sentencia de fecha 03/02/2015 relativa a la existencia o no de aportes realizados por la accionista Reloway Company SA a Badial SA.

En efecto, en el Considerando XII.- de dicha sentencia, la Alzada puntualizó claramente que "…*la prueba aportada por la contribuyente tanto en sede administrativa como ante el Tribunal Fiscal de la Nación no se aprecia como suficiente para tener por acreditada la realización efectiva de la operación impugnada por el organismo recaudador, toda vez que no se acreditó mediante prueba documental fehaciente el efectivo ingreso de los presuntos aportes realizados por la firma Reloway Company SA.*

"Es que en las presentes actuaciones las pruebas tendientes a determinar la efectivización de los aportes efectuados deben ser decisivos, desde que sus hechos determinantes aparecen dudosos y habrían sido realizados de manera no convencional o apropiados a los usos y costumbres de la operatoria descripta, y la documentación aportada sólo otorga un marco formal a ésta pero no resulta concluyente para tener por probado el efectivo ingreso del pasivo por la contribuyente.

"En la especie, el Fisco Nacional acreditó la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en su conjunto, evidencian que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados, y, por su parte, la contribuyente no aportó elementos fehacientes que permitan tener por probada la operación con la que pretende desvirtuar la aplicación del incremento patrimonial no justificado."

En definitiva, no se observa que la actora haya logrado de manera alguna desvirtuar las presunciones utilizadas por el fisco en los términos del art. 47, incs. b) y c) con la prueba ofrecida en autos.

Por su parte, la recurrente citó en apoyo de su defensa lo resuelto por la CSJN en autos "Mazza Generoso y Mazza Alberto"(Fallos 312:447) y "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello" (Fallos 322:519), donde se sostuvo que las presunciones otorgadas por la ley para determinar la obligación tributaria, no resultan aptas para presumir una conducta dolosa. A lo que cabe agregar que con posterioridad, y cuando -al momento de los hechos- ya se encontraban reincorporadas al texto legal las presunciones de dolo (v. ley 23.314 -BO 8/5/1986-), la CSJN mantuvo esa doctrina en la causa "Montenegro Hermanos Sociedad Anónima c/Dirección General Impositiva" (Fallos 323:2172), en la que señaló: "*…según esta Corte ha tenido oportunidad de señalarlo en un pronunciamiento reciente ("Casa Elen-Valmi de Claret y Garello" -Fallos: 322:519-, en el que precisó los alcances del precedente "Mazza"-Fallos: 312:447-), cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco -como ocurre con la prevista en el citado art. 46-, la doctrina del Tribunal "impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en <u>otros elementos de prueba</u>" (consid. 5°).*" (subrayado propio). En el caso de autos, las presunciones del art. 18 de la ley 11.683 utilizadas por el fisco para la determinación de oficio ya firme, se han visto apuntadas por un sinfin de diligencias respecto de la inexistencia del mutuo cuestionado.

Por ello, entiendo que una coherente y razonable interpretación de la doctrina allí expuesta por el Máximo

Tribunal, no puede conducir sin más a la inaplicabilidad de las presunciones del art. 47 en aquellos casos en que la determinación de oficio se realizó sobre base presunta con origen en el art. 18 de la ley 11.683.

Al respecto, comparto el criterio seguido por la Sala V de la CACAF in re "Italiano, Antonio Alberto", sentencia del 12/2/2008 que al referirse a la aplicación de la doctrina de la CSJN recaída en "Montenegro" sostuvo que no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto, pues "si*endo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible. La fuerza vinculante de una presunción queda siempre al buen juicio del órgano que se encuentra en situación de aplicarla; de modo que podría optar por hacerlo siempre que entienda preservados los derechos fundamentales involucrados en el proceso"*, concluyendo que no corresponde sostener una postura apriorística de rechazo hacia la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a una serie de indicios efectivamente probados.

Sin perjuicio de ello, de los antecedentes administrativos de la causa y de las presentes actuaciones surge nítida la existencia de "otros elementos" de prueba que acompañan a la presunción utilizada por el fisco y que se exteriorizan en las distintas constataciones que efectuó el fisco de las que surgió información relevante relativa al supuesto aportante de los fondos a la actora, lo que en conjunto evidenció la ocultación maliciosa mediante la presentación de declaraciones engañosas.

En efecto, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco, sin que aquella parte haya allegado -ni en sede administrativa ni en la presente instancia- prueba alguna que avale sus dichos.

Ello así, corresponde **confirmar las resoluciones apeladas, con costas.**

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere a los considerandos I a V del voto del vocal preopinante votando en su mismo sentido razón por la cual corresponde rechazar la nulidad y prescripción articuladas por la recurrente. Con costas.

Que en lo que hace al fondo de la cuestión y en virtud del análisis efectuado en los considerandos VI y VIII primer párrafo voto por confirmar las resoluciones apeladas con costas.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Luis.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar la prescripción y nulidad articuladas por la actora, con costas.

2°) Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

Regístrese, notifíquese, a la actora por edictos, devuélvanse los antecedentes de la causa y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.23 17:42:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.26 10:57:19 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.26 14:15:17 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.26 14:15:18 -03:00