República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-88623217-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Agosto de 2022

Referencia: SENTENCIA (LÍNEAS MESOPOTÁMICAS - 37.630-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° **37.630-I,** caratulado: “**LÍNEAS MESOPOTÁMICAS s/ recurso de apelación**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 42/53 se interpuso recurso de apelación contra la resolución de fecha 26/04/2013, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la AFIP-DGI mediante la cual se determinó el impuesto a las ganancias (IG) por el período fiscal 2006, se aplicó "correcciones simétricas" con el impuesto de la declaración jurada presentada del período fiscal 2007, neutralizándose por completo el ajuste del ejercicio 2006 y, por ende, se intimó sólo el pago de los intereses resarcitorios por este último y se aplicó una multa por omisión (cfme. art. 45, ley 11.683) o equivalente al 70% del impuesto determinado.

La recurrente afirmó que el núcleo de la controversia radica en el disímil criterio para determinar la ganancia de LIMSA (Líneas Mesopotámicas SA), en los términos del artículo 74 de la LIG, a los anticipos de canon 1 y 2 del Contrato COM (Contrato de construcción, operación y mantenimiento) y al avance de la obra al 31/12/2006, respecto de la obra del subtramo norte de la Interacción Rincón Santa María (Corrientes) a Colonia Ella (Entre Ríos). Dicho contrato establecía consecuentes pagos ante el cumplimiento de "hitos", que -según la actora- representan "indicativos del avance de obra" (vide fs. 43 vta).

Señaló que el fisco incurrió en el error de concebir al hito como una manifestación y medida del avance de obra sin analizar su contenido, que afirma no tener relación con la efectiva realización de la construcción que documenta un "certificado de obra". Indicó que se confunde la naturaleza y función de cada "hito" previsto en el "contrato" con un "certificado de obra" empleado para facturar los trabajos realizados, que solo existen hitos y estos son los que originan los desembolsos por parte del comitente. Agregó que los "anticipos de canon" no retribuyen obra alguna ni guardan relación con las tareas preliminares que los originan, sino que representaron en el ejercicio 2006 un adelanto financiero al no retribuir ninguna obra

realizada.

Expuso como fundamentos para demostrar la inexactitud de la tesis fiscal, que optó por el método indicado en el art. 74, inc. b), segundo párrafo de la ley del gravamen, el que implica el reconocimiento de las ganancias a medida que la obra avanza y en dicha extensión, afirmando que de todo ello no existe controversia. Agregó que para el cálculo de la porción "construida" pueden adoptarse los criterios técnicos considerados pertinentes ya que la ley nada impone al respecto y, por lo tanto, lo relevante del método empleado es establecer los ingresos de acuerdo al grado de avance de obra. Consideró que en el caso de autos, puesto que en el ejercicio 2006 no había ningún tipo de avance de obra, la pretensión de ajustar el impuesto en virtud de los adelantos recibidos, es improcedente.

Reiteró que el método que eligió consiste en declarar en cada ejercicio el porcentaje de utilidad bruta estimada, contenido en la parte construida y sostuvo que la elección del método para liquidar el impuesto requiere como condición necesaria que exista "construcción" con independencia de la modalidad adoptada por las partes para el cobro y que los anticipos del canon, al no retribuir obra realizada, constituyen un adelanto financiero, un pasivo en la realidad económica y jurídica, cuya naturaleza se originó en la voluntad del Estado de adelantar determinadas sumas de dinero a LIMSA a fin de que ésta, entre otras cuestiones, tuviera absoluta certeza de que los fondos estaban disponibles, de modo de realizar las planificaciones y acciones necesarias para culminar una obra tan compleja en menos de tres años. Destacó que no hubo obra construida al 31/12/2006, más que tareas previas, preliminares, preparatorias, cuyos costos fueron devengados y reconocidos contablemente durante el año 2006 y ante la falta de ingresos, los costos de tales trabajos sirvieron de base para el cálculo de la utilidad.

Por otra parte, describió el contenido de los hitos para fundar que, de su simple lectura, no se advierte que los mismos plasmen un avance de obra ni impliquen "construcción" de ninguna especie y por ello no puede imputarse lo cobrado como ingreso de ese período. Aseguró, que los acuerdos con propietarios de los predios para constituir servidumbres y la tramitación de las órdenes de compra, en ningún caso guardan relación con el avance de obra, ni revelan la existencia de una construcción.

Además, se agravió de que la nota emitida por el Concedente, en la que se deja constancia que los cuatro primeros anticipos de canon eran financieros y no implicaban avance de obra, fuera objeto de desconocimiento por parte del fisco, alegando que contraría los términos del contrato. Frente al argumento del fisco centrado en que, de acuerdo al art. 9° del contrato, la construcción se iniciaba a partir de la firma del contrato, opuso que se ignoran por lo menos tres aspectos centrales. El primero, que siendo el objeto someter al Concesionario a las obligaciones y penalidades propias del contrato, resulta materialmente imposible que al día siguiente de la suscripción del contrato se inicie la "construcción" propiamente dicha. El segundo, relativo al plazo indicado en su art. 10, de acuerdo al cual el plan para iniciar la obra no se aprobaría sino hasta 45 días después de su suscripción y consecuentemente, no pudo haber obra posible antes. El último, relativo a que la existencia o no de actividades de construcción es una cuestión de hecho, a la que el artículo 74 de la LIG en su inciso b), segundo párrafo, otorgó consecuencias a los efectos de la imputación de los ingresos. Entendió, que si no se comprueba la existencia de las actividades de construcción, aun cuando el contrato prevea otra cosa, tal circunstancia era la gravitante para tratar los ingresos. Agregó, que por muy inmediato que se pretenda encarar una obra de estas características, hay cuestiones, o "hitos", en los términos del contrato, que deben cumplirse en forma preliminar a la construcción y no sería realista considerar que al día siguiente al de la suscripción del contrato LIMSA coloque una torre, realice un tendido eléctrico de la línea de alta tensión, etc.

Expresó también que la circunstancia de que no se haya descripto a estos anticipos como "financieros" en el Contrato, no le quitan dicha sustancia. Señaló, que el vínculo entre las órdenes de compra y los hitos fue financiar las erogaciones del Concesionario, precisamente para agilizar los tiempos de la futura construcción.

Se agravió además porque la AFIP sostuvo que las garantías por los cuatro primeros anticipos de canon no impedían el devengamiento de los correspondientes ingresos. Alegó que la constitución de garantías no es irrelevante para establecer el devengamiento de la utilidad, pues su constitución respecto de estos cuatro anticipos refuerza la circunstancia de que, precisamente, se exigían porque los importes adelantados no eran consecuencia de una obra construida.

Señaló, que el juez administrativo dio por sentado que si estaban pautados ciertos hitos, los mismos correspondían al avance de obra, ya que le resulta obvio que los conceptos expuestos en los hitos, tales como acuerdos con los propietarios y órdenes de compras, entre otros, no revisten el carácter de "construcción" y sostuvo que los anticipos de canon bajo análisis no guardan relación alguna con el avance de obra.

Por los fundamentos vertidos solicitó que se revoque la resolución recurrida en todas sus partes, con costas.

II. Que a fs, 65/84 contestó el traslado del recurso el fisco nacional, reseñando la normativa aplicable de la que surgiría que los certificados de obra aludidos, equivalen a los certificados de cumplimiento de cada uno de los hitos que habilitan a la recurrente a facturar y cobrar los "anticipos de canon". Agregó, que la doctrina es conteste en afirmar que, en el caso del método alternativo contemplado en el segundo párrafo del inc. b) del art. 74 de la LIG, la base de cálculo sobre la cual debe aplicarse el porcentaje de ganancia bruta para atribuir la renta gravada a cada periodo fiscal, estará conformada por los ingresos a cobrar generados como consecuencia de los "certificados de obra" aprobados por el comitente, los que, al permitir seguir el avance de obra, sirven de constancia de la prestación efectuada, otorgando al constructor el derecho a la retribución convenida. Señaló, que con respecto a los métodos del inc. b) y el alternativo dispuesto en el art. 74, ambos coinciden en imputar la utilidad bruta a medida que avanza la obra, pero la diferencia radica en que en el primero se permite computar los gastos realmente incurridos en cada ejercicio, mientras que el segundo, se basa en la estimación de los ingresos y costos totales.

Consideró que la utilización del método alternativo implicó reconocer los resultados en función del avance de la obra en cada período fiscal. El importe de los trabajos realizados surge del efectivo avance de la obra, que debería encontrarse respaldado por la documentación que avale que la empresa constructora posee derecho al cobro de los mismos Afirmó que en cuanto al cálculo de la utilidad bruta contenida en lo construido (importe a cobrar por los trabajos realizados en el mismo), no se refiere al importe a cobrar efectivamente estipulado, sino al valor de los trabajos realizados pendientes de cobro (que contaría con la aprobación del sujeto que encargó la obra).

El fisco entendió que del análisis de los términos del Contrato COM suscripto entre la actora y su comitente, las partes pactaron como obligación a cargo del Comité de Ejecución en su carácter de comitente, entre otras, la de pagar "anticipos de canon" en las condiciones establecidas en el pliego y sus circulares, en los plazos y con los montos estipulados durante la construcción de las obras, los cuales serían adjudicados según la planilla propuesta efectuada por la actora. Señaló que puesto que los requerimientos licitatorios exigían la constitución de un fideicomiso de administración, el comitente cumpliría su obligación de pago frente a la recurrente a través del fiduciario. Indicó además, que el contrato prevé que

para afianzar el íntegro y oportuno cumplimiento del pago de los anticipos de canon, el Comité de Administración del Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal (CAF) emitió una resolución por la cual se identificaban las sumas a abonar en concepto de pagos de los anticipos de canon para el Subtramo Norte de la Interconexión Rincón Santa María Rodríguez y se instruyó al Banco de la Nación Argentina, en su carácter de Agente Fiduciario, a proceder a su oportuno e íntegro pago. En cuanto a la modalidad de ejecución, la obra deberá ejecutarse de plena conformidad con las estipulaciones del Contrato COM y sus Sub Anexos, el Pliego y toda su documentación anexa y la Oferta Técnica de la Sociedad Autorizada. El fisco continuó expresando, que por su parte, la sociedad se obligaba a realizar todos los actos necesarios para la obra y a obtener la habilitación comercial dentro del plazo estipulado en el contrato, desde la firma del mismo y el plazo límite el día 26/02/2008. Destacó que la construcción debía ajustarse a las fechas determinadas para cada uno de los hitos que establece el Cronograma de Obra presentado con la Oferta Técnica, que forma parte del contrato en Subanexo I-6. Consideró, que dicha construcción responde a un Plan de Trabajo detallado que debía respetar el Cronograma de Obra y el Listado de fechas clave presentados en la Oferta Técnica. Analizó otra serie de numerales del contrato, de las que entiende surge con claridad e indubitabilidad que la ejecución de las obras se iniciaron el 26/06/2006 (fecha de suscripción del contrato) y que aquella debió cumplimentar los hitos estipulados en su oferta económica (avance de obra) para solicitar la facturación y percepción de los anticipos de canon. Consideró que también se desprende que los anticipos de canon constituyeron la contraprestación debida por el Comitente como consecuencia del cumplimiento por parte de la actora de los hitos pautados para el avance de obra, esto es, la constructora adquirió el derecho a la percepción de las samas comprometidas por el Estado Nacional -en su carácter de comitente- en función del avance del proyecto enmarcado en el acuerdo, lo que demostraría que los importes de que se trata, se encuentran devengados a partir del cumplimiento de los hitos de avance de obra al cual debió ajustarse la contraria. Así, consideró que las sumas percibidas por la actora constituyen la consecuencia jurídica del cumplimiento de los hitos, los cuales, al permitir corroborar el avance de la obra y resultar aprobados por el Comitente, fueron otorgando a la recurrente el derecho a reclamar la contraprestación devengada a su favor. Agregó que la prestataria no emitió certificados de obra y ello fue reemplazado por el cumplimiento de las tareas que integraron cada etapa del proyecto -representada por el hito- las cuales requerían la aprobación del Comitente, lo que a su vez la habilitó para su facturación.

Por otra parte, advirtió que la nota de fecha 21/11/2008, presentada por el representante legal del Comité de Ejecución se contradice con lo estipulado en el Pliego de Bases y Condiciones y el Contrato COM, en el que se estableció que las obras comenzarían con la firma del contrato (26/06/2006) y que debían cumplirse los plazos indicados en el cronograma de obra y los hitos correspondientes de su propuesta de oferta económica para poder solicitar los anticipos de canon.

Sostuvo que en ninguno de los elementos relevados se hizo siquiera una tangencial referencia que permita inferir que los mentados anticipos tengan naturaleza financiera, sino que por el contrario, se les asignó la calidad de contraprestación por la realización de los trabajos, por ello consideró que no sólo lo manifestado por la recurrente es *ex post facto* sino que en ningún momento se obligó a la actora a devolver sumas percibidas frente al incumplimiento de los trabajos pendientes de ejecución.

De las definiciones de "anticipos de canon" -según el Pliego UESTY 3005- e "hitos", alegó que se desprende que los hitos se encuentran indisolublemente ligados a la concreción de la obra, asimismo, que son imprescindibles, necesarios e inherentes a la ejecución de las obras contenidas en la Etapa de construcción, las cuales forman parte de la planilla de propuesta económica y del cronograma de obra

iniciada el 26/06/2006, aceptado por el Comité de Ejecución y sin el cumplimiento de los cuales la accionante no hubiera podido solicitar dichos "anticipos de canon".

Controvirtió lo argumentado por la recurrente acerca de la constitución de garantías y que las mismas se exigían porque los importes adelantados no eran consecuencia de una obra construida y que resultan relevantes para establecer el devengamiento de la utilidad. Al respecto, el fisco señaló que la constitución de un fideicomiso de administración y garantías resultó un requisito establecido en el contrato COM y que en las cláusulas atinentes al mismo siempre se vinculó a los anticipos de cánones con la "ejecución de la obra" y con el "período de construcción".

En resumen, sostuvo que la facturación por los anticipos de canon al 31/12/2006 y la percepción de los fondos por parte de la actora, estaban sujetas al cumplimiento de determinados hitos preestablecidos en el Contrato COM y el Pliego de Bases y Condiciones, y por ende los importes cobrados (anticipos de canon) por los trabajos realizados (cumplimiento de hitos) se encontraban devengados en el ejercicio y por consiguiente, gravados en el IG del periodo fiscal 2006, conforme lo previsto en el inc. b) del art. 74 de la ley del tributo.

Por todo lo expuesto, solicitó la confirmación de la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 120 se declaró la causa como de puro derecho y a fs. 128 se llamaron autos a sentencia.

IV. Que primeramente corresponde señalar que la cuestión debatida sólo se limita a los intereses resarcitorios del ejercicio 2006 con base en el impuesto determinado en dicho ejercicio y que fue completamente compensado con el saldo resultante del ejercicio 2007 mediante la aplicación de la llamada "teoría de las correcciones simétricas" (art. 81, 5to párrafo, ley 11.683), y la multa aplicada.

Dicho ello, corresponde señalar en primer lugar que la recurrente resultó adjudicataria de la licitación exclusivamente respecto del subtramo norte de la referida interconexión -que se extiende desde Rincón Santa María a Colonia Ella- suscribiendo el 26/06/2006 un contrato con el Comité de Ejecución del Tercer Tramo del Sistema de Transmisión asociado a la Central Hidroeléctrica Yaciretá, integrado por el fondo fiduciario para el Tansporte Eléctrico Federal, la Unidad Especial Sistema de Transmisión Yaciretá y Emprendimientos Energéticos Binacionales.

V. Que en el ejercicio de las facultades que le son propias, el fisco -fiscalización mediante OI N° 246.562 en el IG conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 242/248 del Cuerpo Principal N° 2 de los a.a.- detectó que la proyección efectuada del gravamen por el período 01/01/2006 al 31/12/2006, arrojaría un saldo a ingresar a su favor. La recurrente argumentó que la diferencia se refería a conceptos que no tuvo en cuenta al efectuar la proyección, como también al tipo de empresa, al método de imputación de las ganancias por el que LIMSA optó y a las cláusulas de los contratos de licitación celebrados en el marco de la obra a desarrollar.

Con los elementos reunidos, el fisco calculó el ajuste en el IG en función del método establecido en el inc. b) del art. 74 y siguiendo un procedimiento análogo al indicado en el inc. a).

VI. Que sentado ello, el primer motivo de agravio gira en tomo a la gravabilidad de los anticipos de canon 1 y 2 del Contrato COM y al avance de obra al 31/12/2006.

Al respecto, en el Informe Final de Inspección (v. fs. 242/248, Cpo. Ppal. N° 2, ant adm.), se da cuenta que

el objeto del contrato y, por ende, el objeto social de LIMSA, consiste en la construcción, operación y mantenimiento del subtramo norte de la interconexión Rincón Santa María Rodriguez, tareas a cumplir en dos etapas claramente definidas: la etapa A de construcción del subtramo norte de la referida interconexión y la etapa B de operación y mantenimiento de dicho subtramo (v. también Contrato de Construcción, Operación y Mantenimiento/Interconexión Rincón Santa Maria Rodríguez-Subtramo Norte, fs. 15/68, Cpo. N° 1, aa). Como contraprestación por dichas tareas percibiría en la etapa A: a) anticipos de canon que ascenderían a un total de $678.588.499, habiendo percibido al 31/12/2006 la suma de $237.505.975. Corresponde señalar, que de acuerdo con el numeral 8.3 del Capítulo XVIII del Pliego de Bases y Condiciones respectivo (v. Cpo. Pliego de Bases y Condiciones, a. a) "el cumplimiento de cada uno de los hitos será de condición para su facturación en el ANTICIPO DE CANON que ha sido indicado en la Planilla Propuesta...". Por otro lado, dicho Pliego también establece en el numeral 8.6.1. del Capitulo XVIII (v. fs. 48/49, Cpo.Pliego, a.a.), que en cuanto a la redeterminación del valor de los anticipos de canon, "será de aplicación lo establecido por el decreto N° 634 del 21/8/2003 y la Resolución de la SECRETARIA DE ENERGIA Nº 948/2005" que fija los indices aplicables. La redeterminación observada de los anticipos de canon percibidos en el ejercicio analizado, habiéndose facturado en el mes de 1/2007 asciende a $31.234.410,71. b) Anticipos de Canon destinados al pago de contratistas que alcanzaría a $156.645.495, habiendo percibido por dicho concepto al 31/12/2006 la suma de $70.490.475. Una vez finalizada la construcción (Etapa B), LIMSA comenzaría a percibir un canon anual, durante el periodo de amortización, establecido en quince años. Del análisis de la documentación aportada por la fiscalizada respecto de las observaciones que dieron origen a las presentes actuaciones surgió que al 31/12/2006, LIMSA registra facturas de ventas por un importe neto de $296.412.392,08, de los cuales: $237.505.974,55,- corresponden a los "anticipos de canon" propiamente dichos y $58.906.417,53.- a facturas por la provisión de insumos prevista en la Cláusula 12.8 del Pliego y sobre las que LIMSA registra los respectivos créditos fiscales por idénticos valores, correspondientes a las facturas de compra de las empresas contratistas.

En cuanto al gravamen en cuestión, se observa en el referido informe que en el ejercicio cerrado el 31/12/2006, la firma contabilizó los costos relacionados con la construcción de la obra a medida que se fueron devengando, Y "*…para calcular los ingresos del periodo, la sociedad adopta el criterio de aplicar el margen final estimado de la obra a los costos devengados en el ejercicio en cuestión*" (cfme. lo descripto en la Nota 2.10 a los Estados Contables correspondientes al ejercicio bajo fiscalización y en el formulario Multinota y papeles de trabajo adjuntos presentados ante la AFIP el 03/07/08). Con este procedimiento, se arriba a un importe de ingresos por servicios prestados de $58 317.807. Respecto del monto facturado durante el ejercicio 2006 como anticipos de canon ($237.505.974,55-), el mismo fue imputado como PASIVO CORRIENTE.

Con relación al tratamiento dado por la empresa a los anticipos de canon en el ejercicio bajo fiscalización, la recurrente manifestó que había optado por el método del inciso b) del artículo 74 de la LIG, a efectos de establecer la utilidad bruta de cada período. Según el Pliego de Bases y Condiciones (v. Cpo. Pliego de Bases, ant. adm) "el proponente que resulte adjudicatario, y haya suscripto el correspondiente Contrato COM, percibirá durante la etapa de Construcción de la Interconexión RINCÓN SANTA MARIA-RODRIGUEZ…. el pago de los montos que haya solicitado como ANTICIPOS DE CANON….. "El cumplimiento completo de cada uno de los hitos será la condición para su facturación en el Anticipo de Canon que ha sido indicado en la Planilla de Propuesta. Si por causas extraordinarias, no imputables al Contratista a criterio del Comité de Ejecución, no se a totalidad de los hitos correspondientes a un determinado Anticipo de Canon, el Contratista cumpliera L podrá solicitar como excepción, quedando a

exclusivo criterio del Comitente, acceder a ello, autorización para facturar el Anticipo de Canon en la proporción que corresponda a los hitos completados." El Pliego establece también que "la ejecución de las obras deberá comenzar a partir de la firma del Contrato COM, que será fecha de inicio del Cronograma de Obra". Recuérdese que el citado contrato fue suscripto en fecha 26/06/2006.

Por otra parte, de lo establecido en dicho Pliego, se desprende que la facturación y percepción de los anticipos de canon por parte de la responsable, está sujeta al cumplimiento de los hitos establecidos y por este motivo, tal como expone el fisco en su informe final, dichos ingresos deberían considerarse devengados en función de la concreción de las tareas previstas en cada uno de los hitos. Es por ello que, según lo informado por el Comité de Ejecución de la Interconexión Rincón Santa María –Rodríguez, que fuera circularizado por el fisco, se conciliaron los anticipos de canon correspondientes a los hitos cumplidos por LIMSA en el año 2006, con la facturación emitida por ésta en dicho período, surgiendo un importe facturado de $237.505.974,55. y a partir de ello, se determinaron los montos estipulados originalmente en función de los índices de la Secretaría de Energía en su Resolución 948/2005 y Decreto 634, conforme se encuentra establecido en el Pliego de Bases y Condiciones, ascendiendo dicho incremento a un monto neto de $31.234,410,71.-

Por todo ello, el suscripto comparte la postura del fisco en cuanto sostiene que carece de relevancia que los hitos respondan a "aspectos periféricos, auxiliares del proyecto y no a las obras principales" debido a que las actividades desplegadas, como se da cuenta en base a elementos tales como la constancia de inicio de trabajos de topografía e ingeniería (hito 1), constancia de acciones realizadas respecto de permisos de acceso de los propietarios de los campos ubicados en la traza de la línea (hito 2), órdenes de compra aceptadas por los proveedores con los cronogramas de entregas confirmandos correspondientes a equipos y materiales (hito 3 y 4), se encuentran indisolublemente ligadas a la concreción de la obra -aducida por la apelante como "principal", es decir, que deben considerarse aquellos hitos como imprescindibles, necesarios e inherentes a la ejecución de las obras posteriores y también contenidas en la Etapa A, de construcción, las cuales forman parte de la planilla de propuesta económica y del cronograma de obra iniciado el 26/06/2006, aceptado por el Comité de Ejecución y sin el cumplimiento de las cuales LIMSA no podría haber solicitado los anticipos de canon.

Todo lo expuesto, evidencia el criterio acertado del ente fiscal al concluir en que si la facturación por los anticipos de canon al 31/12/2006 y la correspondiente percepción de los fondos por parte de LIMSA se encontraba sujeta al cumplimiento de determinados hitos preestablecidos en el contrato COM y el Pliego de Bases y Condiciones, la contraprestación por la cual LIMSA percibió dichos fondos, debió hallarse devengada al momento de la facturación y, por consiguiente, el mencionado ingreso (que la firma imputó como pasivo corriente) debió encontrarse gravado en el IG en el ejercicio cerrado el 31/12/2006. Por otra parte, y con relación al importe de los trabajos realizados que se corresponde con el efectivo avance de la obra, de la lectura de los antecedentes administrativos se observa, a fs.. 166 del Cpo. Nº 1 de las actuaciones administrativas, documental que da cuenta de la aprobación por el Comité de Evaluación de fecha 11/09/2006, del cumplimiento del hito 2 y su autorización para la facturación correspondiente.

VII. Que sobre el agravio de la actora relativo a que los cuatro primeros anticipos de canon eran financieros y sin perjuicio de que dicha afirmación fue sostenida por la contraparte del contrato (v. fs. 6/7, Cpo Descargo 28/11/2008, a.a.), ello no es consistente con los términos de dicho documento, ya que de su lectura se advierte claramente que esas sumas, oportunamente facturadas en concepto de "anticipo de canon", no corresponden a "anticipos financieros". En efecto, la constitución de un fideicomiso de administración y garantías surge como requisito establecido en el Contrato COM y en las cláusulas

atinentes al mismo siempre se vincula a los anticipos de cánones con la "ejecución de obra" (cfme, numeral 5.5.6 del Pliego, fs, 39 del cpo, Contrato COM) y con el "período de construcción" (cfme, numeral 5.5.7, fs. 39/40 del mismo cuerpo).

Además, el fisco realizó un minucioso examen de los elementos probatorios aportados. En particular, ponderó los términos del contrato de fecha 26/06/2006 (fs. 15/67 cuerpo principal N° 1, ant adm.); pliego de bases y condiciones (fs. 177/200, Cpo. N° 1, y fs, 201/249, Cpo. N° 2 del Cuerpo de Provisiones de los antecedentes administrativos), entre otras; mientras que la recurrente presentó prueba adicional presente instancia tendiente a desvirtuar fundamentos esgrimidos por ente fiscal, los juicio del que suscribe, son correctos.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado, con costas.

VIII. Que con relación intereses resarcitorios, cabe señalar que mismos constituyen una indemnización debida Fisco como resarcimiento mora en que incurrido el contribuyente responsable cancelación sus obligaciones tributarias. tal sentido cabe recordar que la Corte fecha 1/6/2000 "Citibank NA expuso que: “ *si bien el precedente de Fallos: 304:203 tribunal estableció que resulta aplicable última parte artículo Civil exime deudor mora cuando ésta le Imputable, particularidades tributario indudablemente distintos aspectos regulación mencionados intereses (Fallos 316:42 321:2093), llevan concluir exención de tales accesorios sustento las normas del Código Civil queda circunscripta a casos los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor deben restrictivamente apreciadas han impedido éste el oportuno cumplimiento su obligación tributaria evidente, entonces, que conducta del contribuyente dejado de impuesto o que lo hecho un monto inferior debido razón de sostener un criterio en la interpretación de ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención los accesorios, con sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es al máxime si tienen cuenta que, como lo prescribe la ley y puntualizó la Corte en otros precedentes…, se trata de la aplicación intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a las normas represivas".*

Ello así, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos, toda vez que ajustan lo dispuesto por art. 37 de 11.683, con costas.

IX. Que finalmente corresponde tratar los agravios de actora en relación multa aplicada términos del artículo 45 de la ley 11.683-vigente a la sazón-. Al respecto, cabe señalar que en este artículo en su parte pertinente disponía: “*el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionada con una multa graduada entre cincuenta por (50%) y ciento ciento (100%) del gravamen dejado de pagar … siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 en tanto no exista error excusable...",* decir, que el aspecto material de la infracción requiere de resultado disvalioso, esto es la "omisión" del pago mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o su inexactitud, elemento objetivo éste que fue acreditado.

Con respecto al aspecto subjetivo de figura, CSJN tiene dicho que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la que, en esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297, 303:1548, 312:149, entretantos otros). Si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la

concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos 316:1313, 320:2271)

En esta línea, señalarse si bien el Máximo Tribunal admitió al error excusable como eximente de responsabilidad cuando éste resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa (Fallos 292:195; 327:5345, entre otros), instituto receptado por el actual art. 50.1 de la ley 11.683 (texto según ley 27.430 -BO 29/12/2017-), no se advierte que pueda sostenerse esta causal exculpatoria, ya que es conteste la doctrina y la jurisprudencia en sostener que el error será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad -razonable- de equivocarse al aplicarla, supuestos que no se verifican en la especie.

En tales condiciones, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 y no advirtiéndose la existencia de causal exculpatoria alguna, habiendo sido la sanción adecuadamente encuadrada y ponderada, corresponde su confirmación, con costas.

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante, votando en su mismo sentido, salvo en lo que hace a la graduación de la multa la que debe reducirse al mínimo legal en función de no surgir de autos la existencia de antecedentes sumariales, con costas en la parte que se confirme y por su orden en la parte en que se reduce.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.24 15:36:27 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.24 15:42:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.24 16:00:58 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.24 16:00:59 -03:00