República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-106809191-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 11 de Septiembre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) LAUCIRICA, JUAN JOSÉ - 34.594-I - SENTENCIA

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 en el expte. **34.594-I** caratulado ***“ LAUCIRICA, JUAN JOSÉ s/ Apelación”:***

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 31/37 se interpuso recurso de apelación contra las Res. 11/2011 y 12/2011. Por la primera, se determinó de oficio los saldos a ingresar en el IVA de los períodos 10 a 12/2006 y 01, 03, 06 y 12/2007, y las disminuciones de saldos a favor del contribuyente de los períodos 01 a 09/2006 y 02, 04, 05 y 07 a 11/2007, se intimó su pago con más los intereses resarcitorios por los períodos 10 a 12/2006 y 01, 03, 06 a 12/2007, y aplicó una multa equivalente a tres tantos, conforme arts. 46 y 47 inc. “a” de la ley 11.683. Por la segunda, se determinó los saldos a ingresar frente al impuesto a las ganancias (IG) de los ejercicios fiscales 2006 y 2007, se intimó su pago con más los intereses resarcitorios y se difirió la aplicación de multa conforme lo dispuesto por el entonces vigente art. 20 de la ley 24.769.

La recurrente manifestó la falta de fundamento de la presunción en que se basan las resoluciones apeladas, ya que fundaron su pretensión fiscal en simples diferencias de pasivos, sin aportar ningún elemento de juicio sólido que las confirme. Destacó que el fisco no comprobó un incremento patrimonial no justificado, sino que lo presumió, incumpliéndose la exigencia legal de partir de un hecho cierto y probado.

Resaltó que los fiscalizadores comprobaron, con registros de ventas, de compras, de existencias, personal y documentación, entre otros, que no existe irregularidad alguna que corrobore o fundamente la presunción y el inicio del proceso de determinación de oficio. En esta línea, destacó que del informe final de inspección y de los contratos de alquiler no surgieron irregularidades.

Expresó que en los antecedentes administrativos (aa) obra el contrato de mutuo celebrado con el Sr. Alberto Alejandro Vila el 06/03/2006, cuyas firmas fueron certificadas por Escribano Público y reproducidas en el Acta N° 138, resultando -a su juicio- incomprensible la insistencia fiscal en la falta de

acreditación de dicho pasivo.

Respecto del período 2007, la recurrente manifestó haber incurrido en un error de duplicación de saldos, y no en un incremento patrimonial no justificado, ya que las cuentas denominadas “Maquinarias Agrícolas Ombú S.A.” y “Remolques Ombú S.A.” existen, y su legitimidad fue verificada por el ente fiscal. Asimismo, destacó que el fisco incurrió en un error al impugnar la operación de compra de una casilla rodante de fecha 20/12/2007 al Sr. Francisco López, toda vez que la factura por dicha operación fue emitida por la esposa del Sr. López. Adujo que también hay casos en los que intervino como intermediario entre dos personas, dado que el vendedor no conocía comercialmente al comprador y a los fines de garantizarle la operación al primero, se comprometió a abonarle la factura y así lo hizo. Posteriormente, recuperó el importe del adquirente, percibiendo por ello una comisión.

Con relación a los cheques agregó que la representación fiscal sí comprobó que las deudas fiscales, a modo de ejemplo, son mayores a las declaradas por su parte, pero que dichos montos -a su criterio- debieron ser restados del total del supuesto pasivo no justificado para disminuirlo, y no para ignorarlo. En este sentido, entendió que la AFIP optó por presumir la inexistencia de pasivos para tratar de fundar ilegalmente la presunción de incremento patrimonial no justificado.

En cuanto al IVA, la recurrente reiteró que la fiscalización no partió de la base que existiera irregularidad en las compras, sino que trató de detectar omisión de ingresos, agregando que la AFIP sólo efectuó suposiciones relativas a la supuesta inexistencia de pasivos. Señaló que en el informe final de inspección se intenta justificar la aplicación de la presunción del art. 18 de la ley 11.683 haciendo referencia a que el incremento de ventas justificaría las acreditaciones bancarias que surgen de las bases fiscales y son superiores a las ventas declaradas originalmente que -a su juicio- no existe prueba alguna de que tales depósitos sean superiores a las ventas, ni que tampoco exista depuración de los mismos que permita acreditar esa cuantía superior y que ella no tenga explicación.

Con relación al aspecto sancionatorio del IG, sostuvo que el diferimiento efectuado en la determinación de oficio no posee ningún valor, puesto que debió instruirse el sumario correspondiente para posibilitar el derecho de defensa y, eventualmente, dejar en suspenso la aplicación de la multa, por lo que debe entenderse que el fisco no encontró motivo alguno para aplicar multa.

En cuanto a los intereses resarcitorios calculados y la multa del IVA impuesta, entendió que corresponde dejarlos sin efecto, pues no existe diferencia de impuesto que pueda reclamar el fisco ni que constituya un ilícito castigado con el art. 46 de la ley 11.683.

Por último, citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y solicitó se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 47/63 se presentó el fisco nacional y contestó el traslado del recurso, acompañando los antecedentes administrativos (aa). Solicitó que oportunamente se rechacen los argumentos vertidos por la recurrente y que se confirmen en todas sus partes las resoluciones apeladas, con costas.

III.- Que a fs. 70 se abrió la causa a prueba, a fs. 130 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 216/218 hizo uso de su derecho de alegar el fisco y la recurrente a fs. 239/242vta. Finalmente, a fs. 248 se llamaron autos a dictar sentencia.

IV.- Que anticipadamente corresponde señalar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las

partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V.- Que primero corresponde me expida con relación a la defensa de nulidad articulada por la actora con sustento en negarle validez a los actos apelados debido a la falta de fundamento, resultando ilegítima –según su criterio- la utilización de la presunción basada en simples diferencias de pasivos para determinar un incremento patrimonial no justificado.

Al respecto, cabe tener presente lo dicho 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, se debe precisar que la motivación del acto administrativo 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 recurridos, como de las actuaciones seguidas por el fisco, no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan las resoluciones apeladas, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa de la apelante, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de los actos. Ello así, corresponde **rechazar la defensa opuesta relativa a la nulidad de los actos apelados**.

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más y con la finalidad de obtener la revocación de los actos apelados, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas a su respecto.

VI.- Que en lo referido al fondo de la cuestión, del IFI -Cpo. Legajo, fs. 447/451, aa- y de las resoluciones apeladas surge que la actora tiene como actividad principal declarada la de *“Venta al por menor de partes, piezas y accesorios, etc. cámaras, cubiertas y baterías”*.

Cabe señalar que las presentes actuaciones tuvieron origen en la información recabada por la División Investigación, dado que de acuerdo a los indicadores eBafis anuales, el contribuyente declaró una rentabilidad baja en función de los movimientos registrados en las DDJJ de IVA de los ejercicios correspondientes a los años 2006 y 2007.

Del análisis de la información aportada, para el ejercicio 2007 surgieron inconsistencias en los rubros “Bienes de uso” y “Deudas”. Tras su notificación y posterior pedido de detalle y comprobantes respaldatorios, el contribuyente rectificó voluntariamente la ddjj del IG del ejercicio 2007 corrigiendo el

rubro “Bienes de uso”, el importe del impuesto determinado del año anterior, y disminuyó el importe del pasivo consignado (deudas declaradas -deudas comerciales, bancarias y financieras, sociales, fiscales, etc.-) (Cpo. Legajo Principal, fs. 55/71 y 76/82, aa). Lo determinante para conformar estos ajustes fue el vencimiento de la vigencia de la ley 26.476 y el aporte parcial de documentación.

Ahora bien, de esta rectificativa surgió la disminución del pasivo que implicó un incremento de ventas gravadas en el IG y en el IVA, situación que no fue regularizada voluntariamente, las que fueron puestas a consideración del contribuyente, quien aportó los papeles de trabajo utilizados para la confección de la mencionada ddjj rectificativa. A pesar de ello, el actuante continuó con la auditoría extendiendo la fiscalización del IG al período 2006 (Cpo. Legajo Principal, fs. 5/6, aa), pues debían chequearse los importes patrimoniales consignados al inicio del ejercicio 2007, a los efectos de conocer el origen de cada una de las deudas consignadas, y también se amplió la verificación con relación al IVA, al considerarse la presunta omisión de declaración de ventas en ambos tributos, debido a la inexistencia de elementos (falta de registración contable y documentación no fehaciente o insuficiente).

En esta línea, el fisco notificó otros requerimientos para recabar información faltante del pasivo exteriorizado. Asimismo, circularizó a los proveedores consignados al 31/12/2007 (detalle de proveedores cpo. legajo principal, fs. 83/90, aa) y a las entidades bancarias (Cpo. anexos y detalle en Cpo. Legajo principal, fs. 356, aa).

Con respecto al ejercicio 2006, el fisco constató los pasivos detallados en los papeles de trabajo. El contribuyente no aportó los comprobantes respaldatorios del pasivo consignado. Se circularizó a los proveedores faltantes -detalle cpo. Anexo XI, fs. 2015/2019, aa- y se detectó una deuda mayor a la informada con la DGR -cpo. Legajo principal, fs. 369/370, aa-.

Así, el fisco reiteró el requerimiento respecto de las deudas consignadas al 31/12/2006=Inicio 2007 (Cpo. Legajo Principal, fs. 352/354, aa), el que no fue contestado. Idéntico procedimiento se siguió con los proveedores circularizados que no contestaron el pedido realizado.

Con todos los elementos obrantes, se impugnaron los siguientes conceptos:

-Ejercicio 2006:

a) Deudas Bancarias:

-Banco Bisel: Surgen diferencias entre lo declarado (fs. 371) y lo informado por el Banco (Cpo. Anexo entidades bancarias, fs. 298 y 551, aa).

b) Deudas Comerciales:

-Mutuo Vila: Ni el fiscalizado ni el Sr. Vila exhibieron la documentación respaldatoria, ni los pagos correspondientes (Cpo. Alberto Vila, fs. 3/4y 2015, aa).

-Rodatécnica S.A.: No se condice el saldo declarado con lo informado por el proveedor (Cpo. Inform. de terceros, fs. 364/367, aa).

-Proveedores Varios: No se aportó ninguna documentación que respalde este rubro (fs. 352/354).

-Ejercicio 2007:

a) Cheques postdatados:

-Cheques Nros. 728267, 728288, 482253 y 829122 (fs. 357/359): No fueron emitidos a nombre de quien consignó el Sr. Laucirica en el detalle aportado (fs. 83/89).

-Cheque 728272 (fs. 358): Fue cobrado con anterioridad al cierre del ejercicio.

-Cheque 94 (fs. 361): Fue emitido con posterioridad al cierre del ejercicio. Se lo relacionó con un recibo no oficial Nro. 38690202 emitido por el Sr. Francisco López (v. fs. 133/167) y pretende relacionárselo con la factura tipo A emitida por la Sra. Escudero, aportada posteriormente (v. fs. 271/273), contribuyente que habiendo recibido el requerimiento cursado no contestó lo solicitado. Además, se consultaron las bases del fisco y el proveedor Francisco López se corresponde con un contribuyente que no presentó las DDJJ del IG y si bien se le notificaron requerimientos, no los contestó.

-Cheque 355541 emitido a "Caimán S.R.L." (fs. 357): Fue relacionado con el recibo 0001-00004448 de fecha 09/10/2007 a nombre Norberto Timoteo Martínez (fs. 152), sin aportar la relación comercial que los vincula, pese al requerimiento emitido (fs. 276).

-Cheques 997317, 389011, 389012, 389013, 389014 y 829094 emitidos a "Gomería Altamirano S.A." (fs. 87): Fueron relacionados con las facturas A (fs. 181/183), surgiendo "contado" como forma de pago y sin poder establecer la relación comercial con quien surge del comprobante, "Bruno Hnos. S.A.", pese al requerimiento efectuado y no contestado (fs. 276).

b) Deudas Comerciales:

-"Maquinarias Ombú S.A." y "Remolques Ombú S.A." duplicaron sus saldos.

-Los saldos declarados a fs. 83/85 no coinciden con lo declarado por los proveedores Atilio y Graciana Vicenti SH (fs. 1/11), Remolques Ombú S.A. (fs. 680/704), Guillermo Castro (fs. 1310/1327), Parador La Lucila (fs. 1635/1646), y Rolando González (fs. 1647/1764). Se consideró que la operatoria realizada responde a compras del ejercicio en razón de ser proveedores comerciales del fiscalizado que no existirían al inicio del ejercicio.

-Raúl Andreani: le vendió un terreno el 09/11/2007 por $30.335.-, cancelado al cierre del ejercicio 2007 (fs. 21/28).

-Francisco López e Hijos S.R.L.: no acreditó la veracidad de la operación.

c) Deudas Bancarias:

-Banco Bisel: Surgen diferencias entre lo declarado a fs. 83 y lo informado por el Banco a fs. 551, respecto del importe que el fiscalizado asignó a un préstamo conferido por este banco.

-Descuento de documentos en Standard Bank: Resultó que los valores acreditados en la cuenta corriente Nro. 0803/02101631/60 de esa institución y que el fiscalizado informó que eran cheques propios y que los había vendido con anterioridad al vencimiento, sin aportar documentación de respaldo, resultaron ser cheques de terceros y algunos con fecha de vencimiento anterior al 31/12/2007, es decir, que el contribuyente recibió estos valores y los vendió al Banco con anterioridad al vencimiento (fs. 362/363).

En este sentido y teniendo en cuenta el art. 18 de la ley 11.683, los inspectores actuantes consideraron como ventas omitidas (sin costo para la determinación del resultado), tanto el pasivo inexistente y probado al 31/12/2007 como el pasivo supuestamente inexistente al 31/12/2006. Esta simulación de pasivos representa un incremento patrimonial no justificado, lo que avalaría las acreditaciones bancarias superiores a las ventas declaradas.

En cuanto al IVA, la fiscalización actuante indicó que se relevaron las DDJJ presentadas para poder asignar a las ventas que surgieron del ajuste, a cada uno de los períodos fiscales. Así, el aumento del débito fiscal fue disminuyendo y agotando el saldo de libre disponibilidad consignado en las declaraciones presentadas.

Además, los inspectores destacaron que se notificó un último requerimiento a los efectos de conocer el pasivo al inicio de los ejercicios, sin recibir respuesta (fs. 364/366, aa).

En consecuencia, al no haberse aportado respaldo documental para considerar justificado el pasivo impugnado, conforme lo establecido en el art. 18 de la ley 11.683, los actuantes determinaron que en el IG representa ganancia neta y en el IVA ventas omitidas, provenientes de la actividad inscripta.

VII.- Que cabe puntualizar que a los fines de seguir el procedimiento de determinación de oficio, el fisco puede utilizar dos modalidades: practicarla sobre base cierta o en forma directa, o bien, sobre base presunta o por estimación.

La ley 11.683 fija un orden de prelación cronológico, pues el fisco sólo puede recurrir a la determinación sobre base presunta en los supuestos en que no disponga de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que origina la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia como respecto de su significación económica (vgr. inexistencia de registros contables, o cuando los mismos presentan notorias deficiencias, documentación inexistente o no fehaciente, etc.), tornando imposible su apreciación inmediata. En estos supuestos, al fisco sólo se le permite presumir la existencia y magnitud de la obligación tributaria. En suma, la Administración debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo, para recién –frente a los supuestos antes enunciados- recurrir al método indiciario/presuntivo, legislado como subsidiario del anterior.

De los antecedentes administrativos de la causa que fueron relatados en los considerandos precedentes, se desprende que el fisco dio acabado sustento al mecanismo presunto utilizado para practicar las determinaciones de oficio en el IG y en el IVA de acuerdo con lo dispuesto por el art. 18 de la ley 11.683, al detectar inconsistencias en el rubro “deudas”, que disminuyeron el pasivo y lo llevaron a presumir un incremento en las ventas gravadas con incidencia en el IG y en el IVA, habiendo tenido el contribuyente la posibilidad de ofrecer la prueba conducente que haga a su derecho para desvirtuar los dichos de la Administración, resultando dicha presunción *iuris tantum*.

Ello así, 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 aquello que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En cuanto a la prueba pericial contable producida en autos, que luce agregada a fs. 117/123, cabe destacar que ambos peritos informaron en forma preliminar que “*...existen limitaciones al alcance del presente informe por cuanto el contribuyente no lleva libros rubricados conforme a las normas establecidas en el*

Código de Comercio. Estos registros carentes de rúbrica se hallan despojados de la sinceridad que les otorga la fecha cierta y no permiten conocer si responden a la universalidad de la documentación existente y/o la que demuestran la totalidad de operaciones del apelante…”. En consecuencia, mal puede pretenderse que la información volcada en dicho informe sea considerada por el suscripto cuando, además, se ha puesto en tela de juicio el respaldo documental correspondiente. Nótese al respecto que ambos peritos coinciden, al concluir su dictamen (en forma separada), que su tarea *“.. se encuentra afectada por las limitaciones ... que fueran señaladas en las consideraciones preliminares..”* por lo que se abstienen de emitir opinión sobre la autenticidad de la documentación tenida a la vista (el destacado es propio).

En efecto, a pesar de que los dictámenes periciales están sujetos -como todo otro elemento probatorio- a la valoración por parte de los jueces (Fallos: 315:2774), cabe destacar que la prueba pericial no debe limitarse simplemente a suministrar pautas para valorar hechos, sino que implica demostrar o verificar su existencia, y su debida exteriorización para el proceso.

En consecuencia, si se tiene en cuenta que los peritos deben pronunciarse sobre la base de la documentación que compulsan a fin de asegurar la objetividad del informe, no puede pasarse por alto la afirmación de ambos profesionales -que no fue objetada por la actora- respecto de la ausencia de libros rubricados, de la falta de sinceridad que surge de los registros en ese estado, y la consecuente abstención que realizaron con relación a la autenticidad de la documentación puesta a disposición para la elaboración del informe. Es que, precisamente, debían analizar datos constatándolos con el respaldo documental correspondiente (ej. recibos, resúmenes de cuentas, etc.), aspecto éste que ha sido puesto en tela de juicio.

Con relación al agravio de la actora relativo al mutuo con el Sr. Vila, la simple prueba del contrato con su correspondiente fecha cierta otorgada por el Escribano interviniente, resultan insuficientes para acreditar su existencia. En efecto, corresponde destacar que la copia de un contrato de mutuo celebrado bajo instrumento público y certificado en igual fecha por escribano público, no da fe respecto de la autenticidad del convenio en la medida en que el escribano actuante sólo certificó las firmas de los comparecientes. No alcanza la autentificación de firmas efectuada por escribano público a los fines de acreditar la existencia del préstamo, pues dicha certificación no hace referencia alguna al contenido del contrato. Esto es, tratándose de un contrato real que se perfecciona con la entrega del dinero, no se arrimó prueba relativa a la efectiva celebración de la operatoria, como por ejemplo, movimientos de fondos de la entrega del dinero y sus devoluciones en cuotas, la modalidad de pago, o la intervención de bancos o entidades financieras, por lo que en este aspecto corresponde apartarse también de la conclusión del dictamen pericial. Ello no implica restarle todo valor a la certificación de firmas efectuada, sino considerar que dicha circunstancia, por sí sola, no resulta suficiente para probar el mutuo. En otros términos, resulta necesaria pero no suficiente.

En este sentido, la recurrente prescindió de allegar elementos **fehacientes** que justifiquen razonablemente los pasivos plasmados en sus DDJJ y la única prueba producida genera incertidumbre respecto de la veracidad de sus conclusiones, por lo que no logró la actora desvirtuar las conclusiones a las que arribaron los actos apelados, por lo que **corresponde confirmar las resoluciones apelada, con costas.**

VIII.- 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 ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN, revisó la doctrina de Fallos 304:203, y expuso que: *“si bien en el precedente de*

Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 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 de la 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 lo puntualizó la Corte en otros precedentes…se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Fallos 323:1315).

Por ello, corresponde **confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en los actos recurridos**, **con costas**, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

IX.- Que con relación a la multa por defraudación en el IVA, con fundamento en los arts. 46 y 47, incs. a) de la ley 11.683, por los períodos fiscales 10 a 12/2006 y 1, 3. 6 y 12/2007, 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.

A dichos fines, el fisco debe acreditar no sólo la conducta defraudatoria del contribuyente sino también que la misma fue realizada con el ardid o engaño necesario –ardid idóneo- para materializar el elemento subjetivo de la figura. Ahora bien, el legislador puso a disposición del ente fiscal una importante herramienta a los fines probatorios, como 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 la presunción y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto materializado en la existencia de 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, el inc. a) del art. 47 establece que: "*se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas..."*.

En efecto, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en los considerandos anteriores, dan cuenta de que el fisco detectó inconsistencias en el rubro "deudas", que disminuyen el

pasivo y lo llevan a presumir un incremento en las ventas gravadas en IG e IVA, respecto de los que no aportó la documentación que se le solicitó, lo que llevó al fisco 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 una grave contradicción entre las constancias documentales y demás antecedentes, con los que surgieron de las declaraciones juradas presentadas por la actora, lo que justifica la presunción utilizada -en el caso- del inc. a) 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 debió 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.

En este sentido, la recurrente citó en apoyo de su defensa lo resuelto por la CSJN en autos "Mazza Generoso y Mazza Alberto" (Fallos 312:447), "Montenegro Hnos. S.A." (Fallos 323:2172), donde se sostuvo que las presunciones otorgadas por la ley para determinar la obligación tributaria, no resultan aptas para presumir una conducta dolosa. Sin embargo, al momento de los hechos, ya se encontraban reincorporadas al texto legal las presunciones de dolo (v. ley 23.314 -BO 8/5/1986-), y la CSJN si bien mantuvo esa doctrina en la causa "Montenegro Hnos. S.A. c/DGI" (Fallos 323:2172), al señalar que: "… *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 otros elementos de prueba" (consid. 5°).*" (destacado propio), lo cierto es que relativizó su alcance, al permitir que la conducta dolosa pueda/deba ser probada con "otros elementos de prueba".

Sin perjuicio de 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; porque llevaría a que se encuentre en mejor condición –respecto de la multa- aquel contribuyente que, remiso a prestar colaboración, no aportó ningún elemento al fisco, obligándolo a la utilización de las presunciones del art. 18, que aquel contribuyente que obró mejor y más diligentemente, aportando los elementos requeridos durante el procedimiento determinativo. Al primero no se le podría aplicar la figura punitiva del art. 46 y al segundo sí. Y dando un paso más, concluir que las presunciones del art. 47 jamás proceden cuando el ajuste base –concluido en la resolución determinativa de oficio- fue realizado sobre base presuncional, fomentaría el incumplimiento de los requerimientos del fisco en cuanto al aporte de elementos y en relación a deberes formales, contrariando la tendencia evidenciada en las reformas legislativas efectuadas en los últimos años –diría décadas- que exponen un incremento proporcionalmente mayor en lo que refiere a la imposición de obligaciones de carácter formal por sobre las sustanciales o materiales.

En ese contexto de análisis, no puedo desentenderme de los principios de equidad y justicia que deben gobernar mi función de juzgador. Es que, como lo dijo nuestra Corte*: "Si es cierto que el legislador es soberano en la sanción de la ley, el juez no lo es menos en la apreciación y valoración de los hechos y si*

no puede éste, en principio, juzgar de la equidad de la ley, no sólo puede sino que debe juzgar con equidad en los casos particulares sometidos a su decisión. De lo contrario, aplicar la ley se convertiría en una tarea mecánica reñida con la naturaleza misma del derecho, y conduciría, a menudo, al absurdo que ya previeron los romanos: súmmum jus, summa injuria. Hacer justicia, misión específica de los magistrados, no importa otra cosa que la recta determinación de lo justo in concreto; y ello sólo se puede lograr ejerciendo la virtud de la prudencia animada con vivo espíritu de justicia en la realización efectiva del derecho en las situaciones reales que se le presentan, lo que exige conjugar los principios enunciados en la ley con los elementos fácticos del caso, cuyo consciente desconocimiento no se compadece con la misión de administrar justicia. (Fallos: 302:1611, considerando 5, párrafo 2do.)

En este sentido, 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 "*siendo 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 aa de la causa surge nítida la existencia de "otros elementos" de prueba que acompañan a la presunción utilizada por el fisco, y que se exteriorizan en los oficios a los Bancos o circularizaciones a los proveedores, en la exhibición incompleta e incorrecta de documentación, y en las distintas omisiones -entre ellas- la de declarar el valor de los bienes de uso -luego rectificado- y la de disminuir los pasivos; 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 en su tarea fiscalizadora, sin que aquella parte haya allegado -ni en sede administrativa ni en la presente instancia- prueba alguna que avale sus dichos.

Por lo expuesto, corresponde **confirmar la sanción aplicada en la resolución 11/2011, con costas.**

El Dr. Vicchi y la Dra. Marmillon dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.06 17:34:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 13:23:43 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.11 16:33:30 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.11 16:33:31 -03:00