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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-111343541-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Septiembre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) DON SANTIAGO S.R.L. - 34.715-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 el expediente 34.715-I, caratulado **“DON SANTIAGO S.R.L. s/ Apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 7/23 se interpuso recurso de apelación contra las Res. 196/2006, 197/2006 y 198/2006. Por la primera, se determinó de oficio el IVA de los períodos 03, 05, 09 a 12/2001, 01 a 07 y 10 y 11/2002 y 02 y 05/2003, y la disminución del saldo a favor de los períodos 04, 06 a 08/2001 y 08 y 09/2002. Por la segunda, se determinó de oficio el impuesto a las ganancias (IG) de los ejercicios 2001 y 2002. Finalmente, por la tercera, se determinó el impuesto interno por los períodos 03/2001 a 07/2002. En todos los casos se intimó de pago junto a los intereses resarcitorios correspondientes, y se aplicaron multas equivalentes al 70% del IVA, del IG -sólo por el período 2002- y del impuesto interno, presuntamente omitidos (cfme. art. 45, ley 11.683).

La recurrente afirmó que los actos apelados están sustentados en una serie de indicios que no poseen fundamento, ni real ni legal alguno. Destacó la real existencia del mutuo celebrado entre Cobalto SRL, con domicilio en la CABA y Don Santiago SRL, con domicilio en Río Cuarto, Córdoba, lo que afirmó haber acreditado.

Destacó que dicho mutuo significó un alivio para superar los difíciles momentos de la economía argentina de ese entonces, y que fue asentado contablemente, tal como será acreditado con la prueba pericial contable que ofreció, por la cual podrá observarse el destino del préstamo, su ingreso y pago.

Puntualizó que el 13/07/2001 se efectuó el préstamo por la suma de U$S 200.000.- que se encuentra documentado mediante contrato de mutuo efectuado en la Escribanía Adalberto Durany, inscripto en el Acta 861 al Folio 3 del Libro 59 de Intervenciones. Relató que luego de la derogación de la ley de convertibilidad y del dictado de la ley de pesificación de deudas de moneda extranjera, se devolvió el

préstamo con fecha 14/05/2002 por ante la Escribanía Angel Fernando Sosa, mediante el pago de 200.000.- Lecops nacionales pactados a través de una mediación llevada a cabo el 24/04/2002 por el Dr. Marcos Daniel Arcuschin, inscripto en el Registro de Mediadores de la Justicia de la Nación bajo el N° 0395, hechos que fueron corroborados por el organismo fiscal.

Afirmó que al margen de la fe pública que otorga una escritura pública, el mediador actuante contestó el requerimiento de la AFIP mediante Nota Externa 2054/2003 que obra a fs. 3452 del cuerpo principal de IVA N° 2 de los antecedentes administrativos (aa), manifestando que intervino en esa calidad (ley 24.573 y dto. 91/1998) dando certeza y veracidad al contrato celebrado, por lo que es veraz y cumplimenta todos los requisitos para demostrar que el acuerdo fue ajustado a derecho. Destacó que dicho pago está documentado mediante la Escritura 119 del 14/5/2002 al Folio 311 del Registro Notarial 862, manifestación del Escribano actuante, quien dió fe de la entrega del dinero por parte del representante de Don Santiago SRL a Cobalto SRL.

Consideró que lo relevante es juzgar si el préstamo existió o no, y el respaldo documental del mismo, su devolución y el circuito financiero que trajo aparejado.

Por su parte, adujo que Romi Export SRL le otorgó a Don Santiago SRL dos préstamos: el primero con fecha 16/05/2002, consistente en la suma de 200.000.- Lecops nacionales y el segundo con fecha 12/07/2002 por 150.000.- Lecops nacionales, los cuales se comprometió a devolver a los 90 días, según luce de la cláusula primera de dicho contrato. Posteriormente, el 02/06/2003 se otorgó una prórroga para el día 31/08/2003, mediante la certificación efectuada por ante la Escribana Marcela del Valle. Sin embargo, destacó que mediante la Escritura N° 74, Folio 182, del 4/7/2003, labrada por el Escribano Carlos A. Patiño Araoz (h), -Mat. 2551-, Romi Export SRL aceptó como pago de los mutuos referidos, los cheques descriptos en la cláusula segunda de ese acto notarial. Manifestó que los endosos y quienes los cobraron surge de los aa de la causa, y cierran el circuito financiero en forma correcta, justificando de manera indubitable la certeza y veracidad de los préstamos, como así también su efectiva devolución, encontrándose dichos movimientos debidamente registrados en los libros que las normas legales vigentes establecían.

Se agravió de que, tal como surge del informe de inspección, Romi Export SRL reconoció haber efectuado el préstamo aportando la documentación respaldatoria, pero sin embargo, señaló que el procedimiento fue vulnerado al haberse secuestrado documentación consistente en la manifestación escrita de los socios de la firma Romi Export S.R.L. donde declaran y reconocen que la firma Don Santiago S.R.L. nada les adeuda por ningún concepto y que nunca le prestaron suma alguna, y que de ser dicha nota cierta, es totalmente direccionada e inoponible a su parte, siendo un simple papel sin fecha.

Puntualizó que la impugnación que pretende el fisco ya había sido auditada anteriormente con fecha de finalización de la misma el 27/05/2004 mediante OI N° 10.223/7 de la cual surge que la firma Romi Export S.R.L. había reconocido haber efectuado el préstamo aportando la documentación respaldatoria, y luego de haberse realizado un exhaustivo análisis de toda la operatoria, es el mismo fisco quien reconoce y acepta como válida la deuda oportunamente incluida en las resoluciones apeladas.

Destacó que el ente fiscal habilitó el mecanismo de determinación presunta cuando en realidad éste es subsidiario de la determinación sobre base cierta, y aquél, sólo se “activa” cuando existen hechos concretos que demuestran que los registros, documentación, balances, etc. se apartan de la realidad, circunstancias que no se configuran en el caso.

Rechazó enfáticamente que el ente fiscal le otorgue la calificación jurídica de “contradocumentos” a simples papeles de dudosa procedencia, no emitidos por Don Santiago S.R.L., pretendiendo vincularlos con los mutuos antes citados. Reiteró que pagó con valores que se encuentra claramente probado que fueron emitidos, cobrados, realizados por ante el Banco respectivo, hecho verificado con anterioridad por el ente fiscal, y que eludió en la fiscalización que dio origen a los actos apelados. Consideró que carece de total seriedad la interpretación que hace la División Investigaciones, en el que le confiere validez a supuestos archivos de la CPU que no guardan relación alguna con la empresa, otorgándole categoría de persona a la palabra “Baires”, y que no se corresponde con el resto de la documentación. Asimismo, le causó sorpresa la pretensión de considerar como instrumento público los escritos relacionados, por el simple hecho de que son producto de un allanamiento.

Reiteró que la AFIP practicó una determinación por el método presuntivo, cuando en realidad no existen hechos que habiliten dicho mecanismo, resultando importante marcar que además de haber efectuado una exhaustiva auditoría fiscal, incluyó un análisis de producción tomando los insumos más relevantes que determinan los volúmenes de fabricación, que luego al ser comercializados determinan las ventas de la empresa, habiendo concluido que no existen diferencias para objetar, por lo que no existen más productos terminados que los fabricados, facturados y declarados.

Concluyó que la Administración debe necesariamente fundar los actos administrativos, en resguardo del principio de legalidad y debido proceso, bajo pena de nulidad absoluta para que el contribuyente pueda ejercer el derecho constitucional de defensa en juicio y respetando las normas de los Códigos que rigen cada actividad.

Consideró que la Administración tiene el deber de actuar conforme a derecho, por lo que no puede ejercer un derecho que sea contrario a una conducta anterior que creó la apariencia o creencia que ese derecho no se haría valer, mediante una evidente confusión respecto a la aplicación de una norma de derecho civil positivo que hace mella en el patrimonio de un administrado, sin justificación legal alguna. Verificó una doble contradicción que hace pasible la aplicación de la teoría de los actos propios: en primer lugar, el fisco modificó su accionar habiendo primero validado, y posteriormente -sin agregar un hecho nuevo y sin sustento alguno- teniendo en cuenta un papel “armado” por la firma Romi Export S.R.L., dejado sin efecto los conceptos vertidos en el rubro pasivo de la firma. Asimismo, citó como otro hecho fundamental, que en la nota dirigida a la AFIP, Romi Export S.R.L. reconoce el adelanto de los 200.000.- Lecops con fecha 16/05/2002. También reconoció que la operación no se instrumentó en ese acto, debido a que según manifestaciones del presidente de Don Santiago S.R.L., se necesitaba de dicho anticipo para poder cancelar una deuda en esos días, y que finalmente el 12/06/2002 se firmó el contrato de préstamo, siendo que en dicha oportunidad se le entregaron al Sr. Abello los 150.000.- Lecops que restaban, destruyéndose el pagaré oportunamente firmado.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 162/170 se presentó el fisco y contestó el traslado del recurso, acompañando los antecedentes administrativos. Solicitó que oportunamente se rechacen los argumentos vertidos por la recurrente y se confirmen en todas sus partes las resoluciones apeladas, con costas.

III.- Que a fs. 187/187vta. se abrió la causa a prueba, a fs. 243 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y a fs. 248 se pusieron autos para alegar, solo haciendo

uso de su derecho el fisco a fs. 254/257. Finalmente, a fs.261 se llamaron autos a dictar sentencia.

IV.- Que cabe anticipar que los jueces no estamos obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino sólo aquellos que resulta necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco nos encontramos obligados a ponderar todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776).

V.- Que corresponde expedirse con relación al agravio de nulidad articulado por la actora por considerar que los actos apelados carecen de fundamento.

En este sentido, 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 vió 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 (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Al respecto, debe recordarse 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 han llevado 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 ente recaudador, surge que contienen los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549), y 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 -como simplemente invoca la actora-, ni que haya existido agravio alguno a su derecho de defensa, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez de los actos, por lo que corresponde rechazar el agravio articulado.

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 contra los actos apelados y con la finalidad de obtener su revocación, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas alguna a su respecto.

VI.- Que conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 79/81 de los aa del IVA, el origen del cargo obedece al allanamiento practicado al domicilio del contador y apoderado de la firma Romi Export SRL, Sr. Carlos Alberto Ieno.

La recurrente había sido verificada mediante O.I. 10223-7, observándose en el pasivo no corriente

“Cuentas por Pagar”, un pasivo con la firma “Cobalto SRL” cancelado -entre otros- con fondos provenientes de otros dos nuevos préstamos con la firma “Romi Export SRL”.

En aquella inspección, a pesar de los indicios y sospechas, no pudo probarse el retorno del dinero supuestamente devuelto a Cobalto SRL y a Romi Export SRL.

A raíz del allanamiento practicado al Sr. Ieno, que actuó como apoderado de Romi Export SRL, tanto en la instrumentación del mutuo del 12/07/2002 con el que se formalizó el supuesto préstamo otorgado a la actora, como también en la prórroga del mismo y en la “cancelación” que se formalizó mediante escritura pública, se secuestró un contradocumento suscripto por los socios gerentes de Romi Export SRL (Sres. Marisol Marcela Ullúa y Ernesto Priolo), en donde expresan, con fecha 12/07/2002, que tienen conocimiento de la simulación del mutuo que el Sr. Ieno formalizará con Don Santiago SRL, y reconocen que no existe tal préstamo ni deudas desde o hacia dicha firma (v. fs. 29, Cpo. Confidencial, aa).

Asimismo, tal como surge del cuerpo “Documentación Adicional”, de la documentación secuestrada, se comprobó la constitución e inscripción de personas jurídicas ficticias destinadas a generar crédito fiscal apócrifo y préstamos simulados. A su vez, se hallaron anotaciones donde pueden observarse otros préstamos simulados con la misma modalidad y las mismas escribanías (Sosa y Peralta) (v. fs. 60/63, Cpo. Informe de Investigación, aa).

Ello, sumado a los indicios que se detallan a continuación, llevó a que los inspectores consideren que se trataba de un incremento patrimonial no justificado tipificado en el art. 18 de la ley 11.683, que fue prorrateado mensualmente, y por producto a los efectos del impuesto interno y el IVA.

En suma, el fisco resumió las características salientes de las operaciones entendiendo que tanto Cobalto SRL como Romi-Export SRL son insolventes:

Mutuo Cobalto SRL:

1) El 13/07/2001 se celebró un contrato de mutuo por el cual Don Santiago SRL manifiesta haber recibido con anterioridad la suma de U$S200.000 por parte de Cobalto SRL. La devolución fue pactada en 4 cuotas anuales (31/08/2002, 31/08/2003, 31/08/2004 y 31/08/2005) (v. fs. 12, Cpo. Antecedentes, aa).

2) Cobalto SRL tiene domicilio en CABA, mientras que Don Santiago SRL en Río Cuarto, Pcia. de Córdoba. La primera presenta ddjj en el IG desde el ejercicio 2000, y se encuentra inscripta en dos actividades, fabricación de envases plásticos y construcción, reforma y reparación de edificios.

3) El 04/03/2002 se canceló la primera cuota de intereses, uno de los cheques librados por Don Santiago SRL a esos efectos fue cobrado por el Sr. Oscar Roberto Mohni, quien manifestó desconocer a la firma Cobalto SRL, y que el citado cheque lo recibió como pago de su actividad de transporte (v. fs. 394, Cpo. Ppal. IVA Nro. 2, aa).

4) El 24/04/2002, las partes convienen -ante mediador- que la cancelación se hará efectiva el 24/05/2002 en las oficinas del Escribano Angel Fernando Sosa, mediante la entrega de 200.000 lecop (es decir, nueva fecha y nueva moneda) (v. fs. 18/21, Cpo. Antecedentes, aa).

5) El día 24/05/2002, Don Santiago SRL y Cobalto SRL dejan sentado la cancelación del préstamo, esta vez sin la intervención de ningún funcionario. Dicha cancelación no se hizo efectiva, como se había

pactado en las oficinas de dicho escribano, quien manifestó desconocer la existencia de Cobalto SRL (v. fs. 327 y 356/356vta., Cpo. Ppal. IVA, aa).

6) En representación de Cobalto SRL, actuó el Sr. Carlos Roberto Román quien tiene declarada como actividad la de “venta de diarios y revistas”.

7) El Sr. Román no fue localizado en el domicilio consignado al celebrarse el contrato de mutuo, sino que el requerimiento cursado fue devuelto con la leyenda “Dirección inexistente – Desconocido”. Tampoco fue localizado en el domicilio especial que constituyó.

8) La firma Cobalto SRL no fue localizada en su domicilio fiscal donde funciona desde 01/2003 el Sanatorio Güemes, ni tampoco en otros domicilios alternativos.

Mutuo Romi-Export SRL:

9) El 12/07/2002 se celebró contrato de mutuo por el que Don Santiago SRL manifiesta haber recibido con fecha 16/05/2002, 200.000 lecops y el 12/07/2002, 150.000 lecops por parte de Romi-Export SRL, pactándose la devolución para el 31/05/2003.

10) Romi-Export SRL se domicilia en CABA y está inscripta en la AFIP en todo tipo de actividades (venta de autopartes, agroquímicos, electrodomésticos, stens coronarios, cuero, lana, cadenas, pulseras de fantasía, artículos de papelería, diccionarios, rollos de alfalfa, servicios de capacitación, cursos de computación, etc.) y en el IG sólo presentó ddjj del ejercicio 2002 con saldo 0. No registra propiedades, automotores, ni cuentas bancarias.

11) Con los primeros 200.000 lecops recibidos de Romi-Export SRL, Don Santiago SRL canceló la deuda con Cobalto SRL.

12) En representación de Romi-Export SRL, actuó el Sr. Carlos Alberto Ieno, habiendo sido su anterior apoderado el Sr. Román. La sustitución del poder se efectuó mediante escritura del 14/05/2002 (2 días antes de recibido el nuevo préstamo), ante el escribano Sosa (v. fs. 573/575, Cpo. Principal III, aa).

13) El domicilio del Sr. Ieno y de Romi-Export SRL citado en el contrato de mutuo, coincide con el alternativo de la firma Cobalto SRL (consignado en la carta documento que esta firma le envió a Don Santiago SRL) (v. fs. 360, Cpo. Ppal. IVA Nro. 2, aa).

14) El 09/06/2003 personal del fisco verificó este domicilio, no encontrando a persona alguna. El encargado del edificio dijo desconocer al Sr. Ieno y a Romi-Export SRL, y agregó que el departamento estaba desocupado desde hacía 1 año. Con fecha 24/02/2004, se visitó nuevamente el domicilio con idénticos resultados.

15) El 02/06/2003, Don Santiago SRL y Romi-Export SRL pactan una prórroga del vencimiento del contrato al 31/08/2003, y el 24/07/2003 se canceló el capital adeudado mediante la entrega de 7 cheques, uno de ellos depositado en la cuenta de la esposa del Sr. Ieno (apoderado de la firma Romi-Export SRL).

16) Los 2 contratos de mutuo, con las firmas de Cobalto SRL y Romi-Export SRL, se celebraron en el mes del cierre de los ejercicios 2001 y 2002 (julio) de la firma Don Santiago SRL.

17) No surge como razonable ni suficientemente explicada la relación entre las firmas que supuestamente

le prestan fondos a la verificada, teniendo en cuenta los domicilios y las actividades declaradas por la primera (v. fs. 493/586, Cpo. Principal III, aa).

Así, las circunstancias relatadas anteriormente constituyeron una serie de indicios que por su concordancia y gravedad llevaron a concluir al fisco que los préstamos fueron simulados.

VII.- Que a fin de contestar los puntuales agravios de la actora respecto del método empleado por el fisco para determinar los gravámenes de autos, 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 sólo puede recurrirse 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. Ello así, en estos supuestos, al fisco sólo se le permite presumir la existencia y magnitud de la obligación tributaria cuando le resulte imposible hacerlo sobre base cierta y precisa. 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, expuesto como subsidiario del anterior.

De los antecedentes administrativos de la causa que fueron relatados en el considerando anterior, se desprende que el fisco dio acabado sustento al mecanismo presuntivo utilizado para practicar las determinaciones de oficio, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 18 de la ley 11.683, al detectar inconsistencias en los pasivos que la actora pretendió hacer valer, llevándolo a presumir un incremento patrimonial no justificado en los tres tributos determinados, con más el 10% de renta dispuesta, teniendo el contribuyente la posibilidad de acompañar, en la presente instancia, la prueba conducente que haga a su derecho, para desvirtuar los dichos de la Administración, resultando dicha presunción *iuris tantum.*

VIII.- Que habiéndose objetado un contrato de mutuo, y tal como lo ha dicho la CSJN en Fallos 334:249, debieron observarse los arts. 1034, 1035 y 2246 del CC –vigentes al momento de los hechos-. El último disponía que *"el mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa el valor de diez mil pesos"*. En efecto, en los términos del derogado Código Civil, de no existir instrumento público o privado de fecha cierta, el contrato sería inoponible a terceros por no reunir ninguno de los supuestos dispuestos por el art. 1035 de dicho cuerpo legal.

Ahora bien, ante el desconocimiento por parte del fisco del instrumento por el cual supuestamente se celebró el mutuo, esto es, ante la ausencia de instrumentos que acrediten en forma indubitable el préstamo, la prueba tendiente a comprobar la realidad del pasivo debió ser fehaciente, esto es, debió acreditarse la secuencia completa de la operatoria, lo que implicaba también acreditar la capacidad prestable y la titularidad de los fondos en cabeza de quien prestó, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuera del caso, su posterior restitución.

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 tal sentido, corresponde que este Tribunal aprecie el elenco probatorio de autos, con el fin de obtener el valor de convicción que -de acuerdo a las distintas posturas de las partes- pueda deducirse de su contenido.

En este sentido, la recurrente ofreció prueba pericial contable que luce agregada a fs. 215/217. De la foja 178, en la hoja titulada “mes de mayo de 2002” del libro diario general Nro. 3 (rubricado el 12/06/2000), se registró el asiento del 16/05/2002 relativo a la entrada de un préstamo con la firma Romi-Export SRL por la suma de lecops nacionales 200.000. Además, en la foja 200, en hoja titulada “mes de julio de 2002”, se localiza un asiento contable registrando un segundo préstamo con esa misma firma por la suma de 150.000 lecops nacionales, lo que hace un total de lecops nacionales 350.000. En ambos casos se ingresa por la cuenta “caja” y se acredita por la cuenta “obligaciones a pagar”. En cuanto a la salida o pago de esta obligación, se encuentra registrada en el libro diario general Nro. 4 (rubricado) a fojas 41, en el asiento del 31/07/2003, debitándose la cuenta “obligaciones a pagar” por 350.000. Según escritura Nro. 74 del 24/07/2003 CABA -escribano Carlos A. Patiño Araoz (h)- Asimismo, ambos peritos concluyen que los cheques que detallaron en el anexo de fs. 217, se encuentran asentados en el folio 41 del libro diario general Nro. 4 y que los mismos se encuentran debitados de las cuentas corrientes correspondientes a los Bancos del Suquía y de la Provincia de Córdoba – Sucursal Río Cuarto Sur. Destacaron, que según fotocopias aportadas, se advierte que en su frente y anverso fueron librados desde cuentas corrientes de Don Santiago SRL, habiendo sido debitados en cuenta corriente por el banco girado, indicándose, el primero y último endosante, y encontrándose los documentos asentados y contabilizados en forma contemporánea.

A fs. 219/220 el fisco nacional impugnó el informe pericial presentado por entender que no se consideró la existencia del contradocumento secuestrado en el allanamiento al domicilio perteneciente al Sr. Ieno, en el que se reconoció en forma expresa que el mutuo celebrado es inexistente. También puntualizó que si bien en el anexo pericial se informa al último endosante, serían determinadas personas físicas, haciendose una llamada al pie donde se afirma “sin ningún tipo de documentación que lo acredite” que el Sr. Priolo sería el gerente de Romi Export SRL y que Claudio A. Outeyral, sería el gerente de Financial and Commands SRL, respecto de la cual se desconoce –para el hipotético caso que habría sido la destinataria de esos cheques- por qué motivo los cobró, no existiendo al respecto causa válida alguna. Tampoco se menciona quiénes serían Liliana Jaimez y Patricia Balzano, y la razón por la cual estarían cobrando los otros cheques cuestionados.

A esta altura, cabe recordar que la actividad en la cual el juzgador valora la prueba producida, es lo que se denomina el “método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica”; y en ese sentido, del análisis de los elementos probatorios colectados por el fisco que dan cuenta los actos apelados, se vislumbra un razonamiento congruente sobre la inexistencia del pasivo impugnado, y que la prueba producida en la presente instancia -a criterio del suscripto- no ha logrado revertir.

Al respecto, cabe precisar que la recurrente no acreditó ni la capacidad prestable ni la titularidad de los fondos en cabeza del acreedor (capacidad patrimonial del mutuante para prestar las sumas objeto del contrato), ni la aplicación del mismo por parte del deudor. Con relación a este último punto, al contestar la vista en sede administrativa, la actora hizo referencia a que con los fondos solicitados, se realizaron inversiones de magnitud en maquinarias para la producción, pero no adjuntó prueba alguna respecto de dichas inversiones que guarden una relación temporal lógica con los préstamos impugnados. Por su parte, respecto de la restitución del préstamo, y considerando la impugnación efectuada por el fisco al informe

pericial, debe hacerse hincapié en que, tal como surge del Cuerpo Principal IVA de las actuaciones administrativas que corren por cuerda separada, el fisco localizó a la Sra. Liliana Jaimez, quien al ser preguntada por la operación que había dado lugar al cobro del cheque del Banco de la Provincia de Córdoba Nro. 42073456 emitido por Don Santiago SRL por $50.000 en 07/2003, manifestó que el cheque no le pertenecía a ella, sino a su marido, manifestando que se llama Oscar Jaimez y explota un bar. Con posterioridad, la Sra. Jaimez cambió su versión, y afirmó que cobró el cheque haciéndole un favor al Sr. Antonio Papasidero, a quien le entregó el dinero luego de su cobro, y que desconoce el origen del mismo (v. fs. 547/557, Cpo. Ppal. IVA, aa). Asimismo, a fs. 594 del Cuerpo Principal antes referido, el Banco HSBC informó que el cheque Nro. 42073458 del Banco de la Provincia de Córdoba, fue depositado en la cuenta Nro. 0810-00500-6 a nombre de María Cristina Balzano. Esto es, si bien de la pericia surge que el último endosante fue la Sra. Patricia Balzano, el importe terminó depositado en la cuenta de la esposa del Sr. Carlos Alberto Ieno (v. fs. 594, 562/563, Cpo. Ppal. IVA, aa). Estos hechos, junto con el relativo a la causa por la cual la firma Financial And Commands SRL terminó cobrando gran parte de los cheques librados, no fueron explicados en la pericia contable. Asimismo, se advierte que los testimonios ofrecidos por la actora no lograron llevarse a cabo, en atención a que uno de los testigos ofrecidos no pudo ser localizado, y el otro no compareció a la audiencia fijada, sin que la recurrente haya instado dicha prueba, razón por la cual se la tuvo por desistida a fs. 229, pto. 1) a pesar de la intimación cursada por este Tribunal a fs. 221, pto. 2) (v. fs. 198/214).

En este sentido, debo recordar una vez más que si no se logra cumplir con la carga de probar lo que se invoca, se corre el riesgo de que el reclamo sea denegado (Fallos 332:1367). En efecto, es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (Fallos: 217:635), toda vez que la carga de la prueba es el imperativo que pesa sobre cada uno de los litigantes para que acrediten la verdad de sus afirmaciones, mediante su propia actividad, si quieren evitar la pérdida del proceso.

Por ello, teniendo en consideración el análisis expuesto ut supra, debe concluirse que la recurrente prescindió de aportar elementos suficientes que justifiquen los pasivos expuestos en sus declaraciones juradas, por lo que no cabe más que **confirmar los ajustes practicados, con costas.**

IX.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN, revisó la doctrina del precedente "Ika Renault" al exponer 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 del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes.... se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya*

naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, "Citibank NA c/. DGI", 01/06/2000).

Por ello, procede **confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios** intimados, toda vez que el mismo se ajusta a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

X.- Que con relación a la sanción aplicada, debe destacarse que el artículo 45 de la Ley 11.683 -vigente al momento de los hechos-, en su parte pertinente disponía que: *"el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionada con una multa graduada entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar ... siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable..."*, es decir, que el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es, la omisión del pago, mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o su inexactitud.

Lo expuesto en los considerandos anteriores evidencia que se ha configurado el elemento objetivo descripto en la sanción aplicada, sin que la actora haya invocado y menos aún acreditado la ocurrencia de error alguno que excuse su responsabilidad, por lo que corresponde **confirmar la sanción impuesta, con costas.**

La Dra. Marmillon y el Dr. Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal precedente.

Por ello**, SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 13:07:53 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 13:37:27 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 16:29:35 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 16:29:36 -03:00