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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-135675043-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Noviembre de 2023

Referencia: Volponi Antonio Cayetano. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 36.721-I,** caratulado ***"VOLPONI ANTONIO CAYETANO s/recurso de apelación***",

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 101/112 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones AFIP DV SRR1 N° 313/2012 y 314/2012, ambas de fecha 30/08/2012. Por medio de dichos actos se determinó la obligación tributaria del recurrente frente a los impuestos a las ganancias (por los periodos 2006, 2007 y 2008) y al valor agregado (por los periodos fiscales 01/2006 a 12/2008), respectivamente. En ambos casos, se liquidaron intereses resarcitorios y se le aplicaron multas graduadas en dos veces del impuesto evadido, en los términos del art. 46 de la ley 11.683 -por los periodos fiscales 2007 y 2008 del impuesto a las ganancias y periodos fiscales 03/2007 a 12/2008 del impuesto al valor agregado- y otra multa conforme al art. 45 de la ley de rito, por los periodos fiscales 01/2006 a 02/2007 del impuesto al valor agregado. Además, se deja constancia de la reserva ante la eventual aplicación de sanciones por el impuesto a las ganancias en su periodo fiscal 2006, en virtud del art. 20 de la ley 24.769.

En primer lugar, plantea la nulidad por la notificación del acto administrativo, que alega no ocurrió conforme el art. 100 de la ley 11.683 en su domicilio fiscal y que hubiera permitido al recurrente ofrecer la prueba que ante esta instancia ha presentado.

Considera que las resoluciones se sustentan en suponer que las operaciones con orígenes de fondos no probados fueron consecuencia de la actividad de una sociedad en la que estaba inscripto pero que desde 2001 no registraba actividad alguna, por lo que debió ser dada de baja del padrón a partir de la Resolución General AFIP N° 3358.

Informa que ha aportado los extractos bancarios de sus cuentas en España, detallando que trabajó allí desde el año 1988 hasta el año 2005 y que estuvo aportando al Fisco Español. Además, explica que en sus viajes a Argentina a fin de visitar a sus padres ha traído los valores que, sin alterar los tratados internacionales respecto al

lavado de dinero, no superaron la suma de U$S 10.000 (dólares estadounidenses diez mil) por viaje.

Invoca una contradicción, a partir de la base presunta tomada, por cuanto dice que el dinero en cabeza de su padre es reconocido y que habiendo acreditado su fallecimiento conforme la partida de defunción, por ser el único heredero, fue el destinatario de su dinero, y con éste efectuó las operaciones impugnadas, las cuales son de fecha posterior a su fallecimiento.

Considera que se aplica una ficción que surge de un hecho falso, por no aceptar la legitimidad de las operaciones. A su criterio, ninguna de las presunciones ni los índices del art. 18 de la ley 11.683 servirían como presunción para la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, por no haber realizado actividad en el país, estar acreditado el dinero, los viajes realizados y el ingreso de sumas de dinero al país en sumas inferiores a las exigidas a la ley. Asimismo, recurre a la ficción en la impugnación de las donaciones efectuadas por su padre, dado que por ser heredero carecen de las formalidades exigidas.

Manifiesta que el Fisco Nacional ha otorgado vista desconociendo las pruebas existentes y basándose en una verdadera ficción, recurriendo a la aplicación del principio de la realidad económica. Por lo que, ante la desestimación de la prueba ofrecida, se lesionaría su derecho de defensa en juicio y solicita su nulidad con aquella fundamentación.

En subsidio, opone la ausencia de una fundada impugnación de las operaciones y la falta de acreditación de ejercicio de actividad alguna por el recurrente.

Refiriéndose a las multas aplicadas, invoca la inexistencia de conductas pasibles de sanción, por no haberse cometido un hecho que implique la omisión efectiva del impuesto y no habiéndose verificado maniobra o ardid alguno. También considera la inaplicabilidad de las presunciones utilizadas, por presumir el dolo y no estando probada la existencia de sus elementos objetivo y subjetivo. En ese sentido, la resolución sería nula al carecer de causa por no ser consecuencia de los hechos que la anteceden y del derecho vigente.

Frente a la consideración que la resolución opera a modo de sanción penal, explaya los principios de la materia penal y por su vinculación con el caso, ante la violación del derecho de defensa y garantías aplicable en material penal, la resolución resultaría nula de nulidad absoluta e insanable.

Además, por no haberse indicado en el acto administrativo la norma que sustenta la sanción, razona que ello constituiría una violación del debido proceso adjetivo y toda vez que impidió el correcto ejercicio de su derecho de defensa.

En ese sentido, expresa que *“se frustra en forma absoluta e insanable el derecho al debido proceso, en cuanto no se permite a mi parte el cabal conocimiento de la conducta pasible de sanción que se le adjudica, basada en hechos concretos, impidiendo con ello la defensa puntual y concreta que surgiría de conocer cuáles son los extremos típicos de la norma en cuestión, en lo que resulta una incriminación masiva y seriada que resulta absolutamente inadmisible.”*

Para sintetizar, efectúa una reseña en la que detalla que no existe deuda firme y la enumeración de los derechos y garantías vulnerados, para solicitar la nulidad absoluta e insanable de todo el procedimiento.

Además, para sostener la existencia de error excusable y la ausencia de culpa, considera improcedente los intereses por la mora inculpable, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil. A su vez, plantea la nulidad de la liquidación de intereses efectuada.

Por último, formula la reserva del caso federal y aporta prueba documental, informativa y testimonial.

II.- Que a fs. 124/147 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se rechacen las nulidades interpuestas y se confirmen las resoluciones recurridas, con imposición de costas. A su vez, introdujo la cuestión federal.-

III.- Que a fs. 152 se abre la causa a prueba. A fs. 210 fue clausurado el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "A".

A fs. 211 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho la actora a fojas 220/221vta. y la apelada a fs. 222/223vta.

Finalmente, a fs. 225 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV.- Que de los informes parciales de inspección (obrantes a fs. 41/48 y 59/66 del cuerpo principal del impuesto al valor agregado y a fs. 208/215 y 279/286 del cuerpo N° 2 del impuesto a las ganancias) acompañados y las resoluciones apeladas, se desprenden los siguientes hechos:

- El actor se encontraba inscripto bajo la actividad de "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial…" y en los impuestos a las ganancias, al valor agregado y sobre los bienes personales.

- El contribuyente informó mediante Nota que la inscripción en esa actividad se debió a la constitución de la sociedad Notrans S.R.L., el 09-01-2001 según el contrato social aportado, pero que aquella nunca tuvo actividad.

- En dicha Nota también indicó que la actividad la desarrolla en España, donde posee negocios gastronómicos, de donde provienen sus ingresos. Acompañó copias simples de la documentación requerida por la Administración, entre ellas copia de las escrituras de los inmuebles, títulos de automotores, declaraciones juradas e impuestos inmobiliarios, así como también copia simple de contratos celebrados en España, sin su respectivo apostillado.

- Aportó un escrito denominado "Elevación a público de acuerdos sociales otorgadas por la entidad CENTRAL DE RESTAURACIÓN CALABRIA, S.L.-Unipersonal" emitido el 09 de noviembre de 2006 en Las Palmas de Gran Canaria, en donde compareció como administrador único de tal entidad mercantil y solicitaba que se inscriba la escritura en el Registro Mercantil correspondiente. A su vez aportó copia del acta en la que consta su nombramiento en el cargo, con el sello del Consejo General del Notariados Español y la Notaria interviniente.

- Ante la consulta a la Dirección Nacional de Migraciones, el organismo informó una única salida efectuada el 12/07/2006, con destino a Brasil. Al notificar al contribuyente, acompañó copias del pasaporte de la Unión Europea con visado de la Dirección Nacional de Migraciones con entradas al país desde el 2000 a 2008, renovación de pasaporte donde consta su residencia en Las Palmas de Gran Canaria y copia de cedula de residente por motivos laborales del Régimen Comunitario para Extranjeros en España.

- Se le requirió al contribuyente aclare la actividad realizada durante los años 2006 a 2008, el que no fue contestado. Las declaraciones juradas del periodo 2006 fueron cumplimentadas sin movimientos, mientras que las de 2007 y 2008 no fueron presentadas.

- Sus declaraciones no guardan relación con sus bienes, automotores e inmuebles, adquiridos por el contribuyente. En el año 2006 realizó la compra de dos propiedades y en 2007 vendió una de ellas, encontrándose domiciliado según las escrituras en el Partido de Lomas de Zamora, Provincia de Buenos. Lo

mismo ocurrió con las operaciones de compra y venta de automotores, donde también consta su domicilio en la República Argentina.

- Tuvo acreditaciones bancarias en el periodo 2008 y durante ese año efectuó dos operaciones de venta de vehículos.

- Ante la consulta de los sistemas informáticos, no surge información de que el contribuyente haya declarado dinero en efectivo al ingreso y egreso del país.

- Se le solicitaron las declaraciones juradas de los impuestos a las Ganancias y los que correspondían, así como sus pagos por el desempeño de su actividad en España, certificados por escribano y revalidados por autoridad consular; y con respecto a sus ingresos provenientes del exterior, que indique si se realizaron a través de una entidad bancaria, y en caso contrario si fueron declarados en la Aduana, aportando la documentación respaldatoria.

- Dado que el contribuyente no cumplimentó lo solicitado y no habiendo documental que justifique sus dichos, se dio inicio al procedimiento. Ante la determinación de los patrimonios netos de los ejercicios fiscales 2006, 2007 y 2008 y la comparación de los inicios y cierres, se determinaron diferencias que fueron consideradas como incrementos patrimoniales no justificados, conforme el art. 18 inc. f) de la Ley de Procedimiento Fiscal.

- Frente a la comunicación de los montos resultantes, el contribuyente acompañó documentación de sus operaciones, y de Volponi, Américo –su padre-, de la que no surge la justificación del origen de sus ingresos. Se consultó en la base de datos de la AFIP-DGI la situación fiscal de su padre, y se constató que no posee CUIT, se jubiló en 1992, por lo que con posterioridad no ejerció ninguna actividad, no integraba ninguna sociedad, era un contribuyente sin impuestos históricos, no poseía domicilios de explotación y falleció el 26/11/2006.

- Ante la nueva documentación aportada, se le requirió al contribuyente que justifique la relación existente entre las operaciones de su padre y las suyas, por medio de documental que así lo acredite, al igual que toda documentación relacionadas a prestamos recibidos, donaciones, ingresos de fondos al país, depósitos en cuentas bancarias, giros provenientes del exterior, etc. Luego, el contribuyente presentó un escrito planteando la nulidad de la notificación por no haber sido en su domicilio especial constituido.

- Respecto al impuesto al valor agregado, se constató que se dio de alta en este tributo desde el 03/2007 y todas las declaraciones juradas fueron exteriorizadas sin movimientos. A partir de las diferencias detectadas, se determinó que los incrementos patrimoniales no justificados representaban montos de ventas omitidas, definidas por la suma de los conceptos resultantes en el impuesto a las ganancias. En consecuencia, se determinaron ventas omitidas, lo que representó débitos fiscales omitidos y al no haber exteriorizado crédito fiscal alguno en las declaraciones juradas del impuesto, le fueron comunicados los montos resultantes al contribuyente.

A partir de los elementos mencionados, el ente fiscal inició el procedimiento de determinación de oficio frente al impuesto al valor agregado y a las ganancias, que culminaron con los actos administrativos recurridos.

V.- Que si bien el recurrente no las articula como defensas previas, entiendo que por una razón de lógica precedencia debo expedirme sobre los planteos dirigidos a obtener una declaración de nulidad de las resoluciones apeladas, los que confluyen en la vulneración a su derecho de defensa.

En primer término, corresponde referirse a la nulidad por falta de notificación en su domicilio constituido oportunamente, de acuerdo a los argumentos vertidos en el escrito de fs. 1/vta. integrante del cuerpo “Plantea

nulidad de notificación", mismo escrito obrante a fs. 202/203 del cuerpo principal de IVA.

De acuerdo a lo expuesto, el recurrente constituyó domicilio especial a los fines del presente procedimiento, más allá de que fue notificado de los formularios 8600/I el día 29/04/2011 en el domicilio de Baliña 18, Lomas de Zamora (su domicilio legal), lo que no le habría permitido ofrecer prueba en aquella oportunidad.

De la reseña de las actuaciones, consta a fs. 7 del cuerpo principal del impuesto a las ganancias que la inspectora se presentó en dicho domicilio por segunda vez en los términos del art. 100 inc. b) de la ley 11.683 y dejó la respectiva documentación (Formulario 8000 y dos formularios 6000/I) en un sobre fijado en su puerta. Se aprecia a fs. 8 y 9 que el recurrente ha contestado a ambos requerimientos y ofreció documental conforme lo solicitado.

Luego, a fs. 128/129 contestó vista invocando en su encabezado el domicilio fiscal mencionado, más allá que en la contestación del requerimiento (a fs. 10 y 11) consignó domicilio en Habana 4229 de CABA.

Cabe destacar que frente al planteo en sede administrativa, el organismo fiscal concluyó que *"la consideración respecto de la nulidad de la notificación del requerimiento solicitada, deviene abstracta, toda vez que, de haber existido el vicio (hecho que no se acredita en autos) el mismo estaría subsanado, toda vez que se ha cumplido con el cometido, demostrando el mismo contribuyente su respectiva notificación"*.

Posteriormente, ha seguido siendo notificado en dicho domicilio legal, como ha ocurrido con la vista y las resoluciones apeladas, las que se hicieron por cédula de acuerdo al inciso e) del artículo 100 en fecha 16/05/2012 y 30/08/2012, respectivamente. A su vez, las resoluciones también fueron notificadas en el domicilio constituido.

Ante lo expuesto, puede apreciarse que el recurrente se encontró debidamente notificado durante la totalidad del procedimiento, dado que explícitamente jamás requirió que efectuaran las notificaciones en otro domicilio previo al planteo de nulidad y que ha realizado diversas presentaciones dentro de los plazos impuestos por la Administración.

Por otra parte, del relato efectuado no se advierte la violación al procedimiento administrativo que alega el recurrente, quien no se ha visto privado de ejercer su derecho de defensa y efectivamente lo ha hecho a la luz de sus presentaciones en sede administrativa señaladas. Debe señalarse que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas pudo constatarse que no solo se cumplió debidamente con las pautas establecidas en los arts. 17 y 70 y siguientes de la ley 11.683, sino que los actos dictados, firmadas por Juez Administrativo-, indican los hechos tenidos en cuenta para iniciar el procedimiento sancionatorio, en donde se le otorgó el plazo correspondiente de 15 (quince) días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derecho, sin haberse manifestado la actora en aquella oportunidad.

En línea con ello, corresponde referirse al agravio de que el acto apelado carecería de causa.

A fin de definir la causa encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la "voluntad" del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como "los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo", los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, "la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartase de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los

vicios de error y dolo” (conf. Hutchinson, Tomás; “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos del recurrente deben ser rechazados toda vez que encuentran sustento en la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el ente fiscal para determinar de oficio su obligación tributaria. Más, preciso es señalar que el acto recurrido detalla los elementos de hecho y derecho tenidos en cuenta con el Fisco Nacional y, en definitiva, su discrepancia con el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada, eventualmente puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la revocación del acto, pero no a su nulidad.

Por último, tampoco son atendibles sus quejas sobre la violación al derecho de defensa y el debido proceso objetivo, con sustento en la desestimación de las pruebas ofrecidas en la instancia administrativa.

En efecto, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que “…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros). Ello así, en autos el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar las defensas de nulidad articuladas.

Las costas deben imponerse al excepcionante. En efecto, los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan en las causales mencionadas, agravios que acarrean inexcusablemente aquella declaración. Asimismo, sus planteos merecieron réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re “Bolland y Cía. S.A.” la exención de costas procede cuando los planteos –de haber prosperado- hubiesen implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre los agravios dirigidos a impugnar el criterio fiscal que determinó la obligación del recurrente frente a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, a partir de la presunción contenida en el inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que más allá de que la ley imponga al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento resulta **excepcional y subsidiario**, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la

estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente "con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente" (vid. Esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001). Como señalara el Profesor Dino Jarach "cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas, la Dirección General Impositiva…debe, en primer término, tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria….Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso…puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva…" (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

La facultad de acudir al método presuntivo ha sido aceptada por la doctrina jurisprudencial. Así lo recuerda en un reciente pronunciamiento la Alzada al sostener que "*...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re: 'Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ DGI" del 22/02/01, y sus citas).*

Aclarado ello, podemos afirmar junto con la doctrina especializada que las presunciones son juicios lógicos por los que de un hecho base se extrae un hecho consecuencia, debiendo el hecho base estar completamente acreditado y siendo además necesario que entre ese hecho y el hecho consecuente exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. (Ziccardi, Horacio, "Derecho tributario administrativo o formal", en Tratado de Tributación, Astrea, Buenos Aires, Tº I, Vol. 2, pag. 237).

Ahora bien, las presunciones así definidas, tienen como objeto constituir la prueba a favor del fisco para verificar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, facilitando su tarea. En efecto, la

utilización de una presunción deviene en el cambio de objeto de la prueba, pues deberá probarse la existencia del hecho conocido que da soporte a la presunción. Más ello no significa que el Fisco se encuentre dispensado de llevar adelante una actividad probatoria, pues debe justamente probar los hechos base o inferentes en que se funda la presunción.

Como contrapartida, deberá el contribuyente cuestionar y probar tanto la existencia del hecho cierto en el que se basa como la relación entre el hecho inferente y el inferido.

VII.- Que en función de lo expuesto, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica del contribuyente.

En ese sentido, corresponde reseñar las pruebas aportadas y producidas por el recurrente ante este Tribunal, las que se limitan a documental, informativa y testimonial.

Respecto a la documental aportada de acuerdo a los puntos 5), 6), 7), 8), 9) y 10) del capítulo XIV del recurso de apelación, la misma consiste en documentos extranjeros, vinculados a la sociedad española “Central de Restauración Calabria S.L”.

De su simple observación, se advierte que aquellos son fotocopias simples y no poseen ni certificación ni apostillado, por lo que carecen de valor probatorio “per se” al no haberse presentado las constancias originales que acrediten su autenticidad.

Por otro lado, cabe tener en cuenta que tanto la copia del pasaporte italiano presentada, como la contestación de oficio de la Dirección Nacional de Migraciones del Ministerio del Interior, al igual que los testimonios brindados por Héctor Fabricio Da Silva Sobrino y Miguel Ángel Avalos, son elementos dirigidos a probar los viajes realizados por el recurrente y su frecuencia de estadía entre la República Argentina y España.

Resulta entonces, que las pruebas producidas, a mi criterio, no alcanzan para destruir las fundadas conclusiones a las que arribó el juez administrativo, dado que no ha acreditado el circuito del dinero para su ingreso al país y mucho menos en la cantidad necesaria para celebrar las operaciones de la magnitud tenidas en cuenta durante la fiscalización. Asimismo, tampoco ha probado la realización de actividad gravada y su residencia en España.

Ello así, habiendo quedado acreditado la adquisición de vehículos e inmuebles, que el recurrente no ha podido vincular con el ejercicio de actividad en el exterior, a él le correspondía –en ejercicio de su derecho de contradicción- demostrar la inexistencia de actividad jurada en el país, la que como quedó dicho, no ha hecho.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar los ajustes realizados en las resoluciones determinativas del impuesto a las ganancias y al valor agregado.

VIII.- Que ahora corresponde analizar la procedencia de las sanciones aplicadas, las que el ente fiscal subsume en los arts. 45 -por omisión de presentación de declaraciones juradas por los periodos fiscales 01/2006 a 02/2007 del impuesto al valor agregado- y 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) -por la no presentación de declaraciones juradas, respecto a los periodos fiscales 2007 y 2008 del impuesto a las ganancias- y -por la presentación de declaraciones juradas sin movimientos por los periodos fiscales 03/2007 a 12/2008 del impuesto al valor agregado-.

Sobre éstas, el recurrente se limita a señalar que no existió maniobra o ardid alguno de su parte ni se verifican

los elementos objetivos y subjetivos requeridos por cada uno de dichos artículos.

En primer lugar, nos referiremos al mencionado art. 45 que tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó dicho, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente omitió presentar las declaraciones juradas correspondientes a los periodos consignados ni tampoco presentó documentación respaldatoria de su operatoria comercial.

Con respecto al elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega el recurrente, cabe efectuar algunas consideraciones. En ese sentido, debe tenerse presente que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *"...surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen"*.

"Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, 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; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)".

"Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme - de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99).

Por lo expuesto, cabe adelantar que la multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley 11.683 ha sido correctamente ajustada a derecho.

IX.- Que por otro lado, corresponde analizar las multas aplicadas en los términos del art. 46 de la ley 11.683 para ambos impuestos.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

X.- Que en el caso, exclusivamente en el impuesto al valor agregado, de acuerdo a las actuaciones administrativas -vd. 316/317 del cuerpo N°2 del impuesto a las ganancias- y los fundamentos dados en la resolución, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquélla operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es –generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (*“presumtio sumitir ex so quo prelumque fit”*), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

XI.- Que en ese contexto, corresponde analizar distinguidamente si el accionar fiscal y los actos dictados en consecuencia, se ajustan a derecho.

En el impuesto al valor agregado, el ente fiscal considera que el recurrente incurrió en la conducta que reprocha el artículo 46 de la ley de rito, con la presunción prevista en el art. 47 inc. a), toda vez que en los libros, registros, documentos y demás antecedentes que sirven de sustento a las declaraciones juradas presentadas, "se consignan datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible".

Al respecto, se aprecia que ha sido correcto el encuadre efectuado por el Fisco Nacional en cuanto dicha conducta imputada, por haberse presentado declaraciones juradas por los periodos 03/2007 a 12/2008 en donde no se consignaron los débitos y créditos fiscales de las operaciones cuestionadas, lo que configura la tipicidad plasmada en la mencionada norma.

No obstante, diferente circunstancia ocurre con la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, toda vez que no se advierte la debida justificación del accionar doloso del recurrente al omitir presentar sus declaraciones juradas por los periodos fiscales de 2007 y 2008.

Cabe mencionar que la norma al hacer referencia a una ocultación maliciosa, refiere a aquellas conductas o acciones destinadas a neutralizar o evitar, mediante ocultamiento, la posibilidad de acceso al conocimiento de la real situación fiscal del contribuyente.

Los argumentos vertidos por el juez administrativo fueron *"Que, con relación a los periodos fiscales 2007 y 2008, corresponde calificar la conducta del contribuyente, en las previsiones del artículo 46 de la ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), resultando que el mismo no ha presentado sus declaraciones juradas, dejando de ingresar el impuesto en su justa medida"* y *"Que, además y como ya se señalara cabe agregar que la responsable no ha aportado ni ofrecido pruebas durante el transcurso de la fiscalización, ni en esta instancia del procedimiento, que permitan desvirtuar la pretensión fiscal"*.

Dicho esto, considerando los elementos brindados para otorgar aquella calificación, interpreto que no hay una descripción concreta del comportamiento doloso en el que ha incurrido el recurrente para configurarse la grave infracción endilgada.

A pesar de lo expuesto, en atención a los hechos relatados, los elementos que obran en los antecedentes administrativos, y si bien no se comparten las conclusiones del Fisco Nacional acerca de la configuración de la conducta dolosa, lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida.

Como quedo dicho, si bien el Fisco Nacional no pudo probar en forma fehaciente y directa la conducta dolosa que le atribuye, la misma debe reputarse como cometida con culpa y por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45.

Por tal razón, voto en el sentido de reencuadrar la conducta del recurrente en los términos de aquella norma, que prevé la omisión fiscal mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones inexactas.

XII.- Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente las conductas de la apelante por encontrarse acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo de las figuras del art. 45 y art. 46 de las conductas imputadas en el impuesto al valor

agregado, los que surgen palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba suficiente que demuestre lo contrario en este punto.

Por otro lado, con base en el cambio de calificación otorgado a la multa del impuesto a las ganancias, la graduación de la sanción impuesta debe modificarse, siendo razonable –a mi criterio- que se reduzca al mínimo legal previsto en el artículo 45, de la ley 11.683, con la reducción prevista en el primer párrafo del artículo 49 de la citada ley. Costas en proporción a los respectivos vencimientos en atención a los fundamentos expuestos (conf. Artículo 184 in fine de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En consecuencia, corresponde, por un lado, confirmar las sanciones aplicadas en los términos de los arts. 45 y 46 de la ley 11.683 del impuesto al valor agregado, que -por otra parte- se advierte han sido correctamente cuantificadas, con costas; y por otro, corresponde reencuadrar la multa impuesta frente al impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2007 y 2008 al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, con la reducción prevista en el primer párrafo del artículo 49 de la citada ley. Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

XIII.- Que por último, en cuanto a los intereses aplicados, tampoco se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel 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, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

Ello, más allá de la exposición efectuada en el escrito de recurso sobre la cuestión, pues lo cierto es que no da razones de cuál sería el error que lo exculparía de su omisión de cumplir con sus obligaciones fiscales.

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados en ambas determinaciones recurridas.

XIV.- En mérito a lo expuesto, voto por: **1°)** Rechazar las defensas de nulidad articuladas por el recurrente, con costas**; 2°)** Confirmar la resolución N° 314/2012, en todos sus términos. Con costas**; 3°)** Confirmar el ajuste efectuado en la resolución N° 313/2012 respecto de los periodos fiscales 2006, 2007 y 2008 del impuesto a las ganancias y reencuadrar la multa impuesta por los periodos fiscales 2007 y 2008 al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, con la reducción prevista en el primer párrafo del artículo 49 de la citada ley. Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero difiero en la imposición de costas autónomas aplicadas por la vocal preopinante en el planteo de nulidad.

II.- Que en cuanto a la imposición de costas del planteo de nulidad, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *"… al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad*

procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…"

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal´ (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B-485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por lo expuesto, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar la resolución N° 314/2012, en todos sus términos. Con costas.

2°) Confirmar el ajuste efectuado en la resolución N° 313/2012 respecto de los periodos fiscales 2006, 2007 y 2008 del impuesto a las ganancias y reencuadrar la multa impuesta por los periodos fiscales 2007 y 2008 al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, con la reducción prevista en el primer párrafo del artículo 49 de la citada ley. Costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.14 11:28:51 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.14 11:54:34 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.14 11:55:42 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.14 11:55:43 -03:00