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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-18514983-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Febrero de 2023

Referencia: VOCXI - Expte. N° 31.038-I “Vicopisano S.A. s/ recurso de apelación”. Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N° 31.038-I** caratulado **“Vicopisano S.A. s/ recurso de apelación”.**

La Dra. O’Donnell dijo:

I. Vicopisano S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución Nro. 278/2007, emitida el 20.12.2007 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004, intimándole el ingreso de $185.291,52, más intereses (art. 37, ley).

Asimismo, en dicho acto se le aplicó una multa de omisión en los términos del art. 45 de la misma ley por $129.704,06.

Indica que los ajustes notificados en la Resolución consisten en:

a. impugnación de pasivos originados en mutuos destinados a financiar las actividades agropecuarias de la empresa

b. impugnación de diferencias de cambio computadas por los mutuos y, por último,

c. impugnación de la deducción de los intereses financieros abonados a los beneficiarios de los mutuos.

En su presentación ante este Tribunal opone, en primer lugar, excepción de nulidad *por violación al plexo legal regulatorio del acto administrativo*, endilgándole a la Resolución recurrida falta de causa, de motivación y de finalidad, y haber sido emitida en violación al principio de legalidad, de seguridad jurídica y del debido proceso adjetivo. Además, critica la labor de la jueza administrativa, de profesión contadora, por no haber tenido el apoyo de profesional del derecho y por no haber requerido dictamen jurídico previo, calificando inclusive su obrar como

una vía de hecho, de acuerdo al art. 9° de la ley 19.549.

Se queja a continuación que en un primer momento le haya instruido sumario material imputándole la conducta defraudatoria prevista en el art. 46 de la ley 11.683, y que luego haya revocado dicha imputación de oficio, y emitido una nueva Resolución, la N° 217/2007, en la que le imputó la omisión del art. 45 de la misma ley.

En segundo lugar, expone que en el ejercicio iniciado el 1.8.1997, Vicopisano S.A. comenzó a endeudarse con personas del sector privado, tanto personas físicas como jurídicas, entre ellas con las Sras. Celestina Racichini (viuda de De Natalini), Paula Juana Pallaoro, Duscovich, Maria Cristina y con el Sr. Di Meo, Juan Carlos. Aclara que en la instancia administrativa previa se dieron por válidos los préstamos celebrados con Alberto Santa Giuliana, Borsetta, Rodolfo, Spurio, Felipe, Tenaglia Maria Cecilia y Valle Encantado S.R.L.

Explica que los mutuos vigentes al cierre de los períodos fiscales comprendidos en la determinación de oficio eran renovaciones de originales de los celebrados en años anteriores, entre 1998 y 2001.

Agrega que hasta el 5.2.2002 los pagos fueron hechos en dólares o en pesos, dado que existía paridad cambiaria, mientras que los pagos en dólares realizados a partir de esa fecha se hicieron en esa moneda provenientes de existencias anteriores en caja, compras de dólares en lugares habilitados o con nuevos endeudamientos con dólares estadounidenses y/o pesos, Lecop y/o patacones equivalentes.

Informa que el Fisco Nacional impugnó la fecha cierta de los contratos de mutuo, en base a los establecido por el art. 2246 y el art. 1035 del Código Civil vigentes en dicha época, cuestionando su valor probatorio, agregando que no habían pagado el impuesto a los sellos debido a la vigencia de la Ley Provincial 2407 que disponía en su art. 56, punto 42), inc. d) que sí los contratos de mutuo eran aplicados a actividades de producción primaria, estaban exentos. Por ende, dado el carácter exento de los contratos, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Río Negro no guardó copia ni fueron transcriptos en sus registros o libros y concluyó por ello que carecían de fecha cierta.

Agrega como hecho relevante que pagó el impuesto a los intereses pagados y costo del endeudamiento financiero sobre cada uno de los mutuos, en algunos casos, inclusive, por intimación del propio Fisco Nacional.

Considera, en definitiva, que el principio de formalidad de la prueba tiene límite en los arts. 1191 y 1192 del entonces vigente Código Civil, y que el art. 1192 disponía que *"…se considerará principio de prueba por escrito, cualquier documento público o privado que emane del adversario, de su causante o de parte interesada en el asunto o que tendría interés si viviera y que haga verosímil el hecho litigioso"*. Concluye así que el Fisco Nacional debió tener en cuenta la conducta sucesiva de las partes al celebrar el contrato, sus registraciones contables, las retenciones al impuesto a las ganancias. las facturas emitidas, las declaraciones de cada mutuante, el pago efectuado en concepto del impuesto a los intereses pagados y el costo del endeudamiento financiero empresario; las intimaciones de la propia Administración y, por último, la aplicación del dinero para la adquisición de bienes inmuebles, entre otras cuestiones.

Alega, por otro lado, que hubo una actitud maliciosa por parte del Fisco Nacional ya que los inspectores actuantes concurrieron solamente a la oficina de rentas de Villa Regina, Provincia de Rio Negro, cuando había contratos sellados en otras delegaciones, como la de Ingeniero Huergo. Destaca por ello que luego de contestar la vista del art. 17 de la ley 11.683, fue a cada una de las delegaciones junto con un Notario Público y exhibidos los contratos de mutuos fueron allí reconocidos por los funcionarios públicos, todos ellos de la provincia de Río Negro.

Menciona que la enumeración del art. 1035 del Código Civil es enunciativa y no taxativa y que los tribunales han

admitido otras formas de prueba de la fecha cierta de un instrumento, como por ejemplo la fecha del sellado fiscal, que le otorga carácter público.

Hace saber también que la Escribana Moreyra no fue circularizada para corroborar la certificación de firmas en los convenios de pago con el Sr. Di Meo, que sí fue localizado y que los mutuos con dicha persona tenían garantía personal del Sr. Pacini –Presidente de Vicopisano S.A.- y que los intereses fueron cancelados por transferencia bancaria sobre la cuenta corriente de Vicopisano S.A. en el Banco de La Pampa.

En cuanto a los mutuos impugnados, realiza las siguientes consideraciones:

1) Mutuo con la Sra**. Natalini de Raccichini,** indica que obra su declaración que acredita la efectiva existencia del contrato celebrado, más los recibos con los que probó el pago de los intereses devengados, aún cuando no reúnan las formalidades exigidas por el organismo fiscal y no haberse cancelado con intervención de entidades bancarias. Agrega que no estaba obligada a verificar el cumplimiento fiscal de la Sra. Raccichini, ni se le puede endilgar consecuencia alguna por sus incumplimientos; tampoco estaba obligado a bancarizar el ingreso de los fondos, por lo que bastaba su contabilización, y que probó haber aplicado los fondos a la compra de inmuebles, de lo que extrae que el mutuo es real.

2) Mutuo con la Sra. **Pallaoro**, sobre los recibos de pago de los intereses hace las mismas consideraciones que las expuestas en el punto 1). Agrega que acreditó la retención del impuesto a las ganancias, como la facturación emitida por Vicopisano S.A. a la Sra. Pallaoro, a pesar de lo cual no se investigó a la Sra. Pallaoro, ni se consideró la relación entre las contratantes. Aclara que existe una sola factura ya que cuando la Sra. Pallaoro se inscribió como responsable inscripta -por una actividad declarada personalmente por ella- restaba solo un pago de intereses, y a este pago se le realizó la retención en el impuesto a las ganancias.

3) Mutuo con la Sra. **Duscovich,** en relación a los recibos por el pago de intereses por el mutuo, realiza las mismas consideraciones que las expuestas en el punto 1). Critica que el juez administrativo no considere la declaración testimonial de la Sra. Duscovich, por no haberla podido ubicar en su domicilio. Sobre sus incumplimientos fiscales, alega también su ajenidad, al igual que la falta de obligación de bancarizar el ingreso de los fondos.

4) Mutuo con el **Sr. Di Meo**, formula idénticas consideraciones respecto a las formalidades de los recibos por los intereses , sus incumplimientos fiscales y la bancarización de los fondos del mutuo. En cuanto a la transferencia de U$S 50.000 a favor de Vicopisano S.A. critica que se la desconozca por haber sido efectuada en pesos, cuando a la fecha existía paridad cambiaria, careciendo de importancia la forma de ingreso. Indica que el mutuante si bien pudo entregar pesos pidió y así pudo convenirse que la deuda sea considerara en moneda extranjera. Destaca que de los convenios de pago, surge que el Sr. Di Meo hizo una quita a Vicopisano S.A. de U$S 20.000, con la condición de mantener la deuda en la moneda preestablecida y además le otorgó un plazo a comodidad de la empresa y no cobró intereses.

En cuanto a la multa de omisión aplicada en la Resolución, por su carácter accesorio de la determinación del tributo, sostiene que le resultan aplicables todas las consideraciones respecto a ésta, y por ello solicita también que se la deje sin efecto.

Aporta prueba documental y ofrece prueba instrumental y testimonial, solicitando se revoque la Resolución, con costas.

II. A fs. 172/183, contesta el traslado la representación fiscal, solicitando que se confirme la Resolución recurrida,

también con costas.

III. A fs. 194 se abre la causa a prueba en donde se le hace saber a Vicopisano S.A. que la prueba instrumental propuesta forma parte de los antecedentes administrativos; que se tiene por agregada la pericial contable producida en sede administrativa y, en cuanto a la testimonial propuesta, se la intima a que acompañe el interrogatorio a tenor del cual tenía que prestar declaración el testigo, intimación reiterada a fs. 198, bajo apercibimiento de dar por decaído el derecho a su producción: dicho apercibimiento se hizo efectivo a fs. 200.

IV. A fs. 219 se hace saber la integración de la Sala, y en atención al tiempo transcurrido desde la apertura a prueba, se clausura el período. A fs. 234 se elevan las actuaciones a su consideración y, por último, a fs. 238 quedan en estado para dictar sentencia.

V. Corresponde expedirse en primer término respecto a las defensas de nulidad que opone en su presentación ante este Tribunal, las que cabe ya adelantarlo, deben ser rechazadas por infundadas.

En efecto, de la lectura de los Considerandos de la Resolución, así como de los antecedentes administrativos que preceden su dictado, se advierte que la Administración Tributaria ha cumplido todas y cada una de las etapas del procedimiento reglado que dispone la ley 11.683 para la emisión del acto administrativo de determinación de oficio y sancionatorio traído a conocimiento de este Tribunal. En el curso de ese procedimiento, además, Vicopisano S.A., ha podido esgrimir sus defensas y aportar las pruebas, por lo que los múltiples agravios que esgrime en esta instancia se encuentran desprovistos de sustento fáctico en tales actuaciones. Antes bien, el informe de inspección obrante a fs. 1242/1249 de las act. adm. da clara cuenta de las muchas tareas realizadas en relación a cada uno de los mutuantes y la documentación de respaldo de cada uno de los mutuos que es, precisamente, la plataforma que llevó a la jueza administrativa a que admitiera la existencia de los celebrados con algunas de las personas objeto de investigación inicial.

No puede acusarse, entonces, ilegalidad ni arbitrariedad ni mucho menos vías de hecho administrativas en su accionar, resultando además agraviantes los calificativos a la jueza administrativa que no tienen ningún asidero en el expediente administrativo, antecedente inmediato, causa y motivación de la Resolución recurrida.

Obra también en las act. adm, además, el dictamen jurídico previo exigido en el último párrafo del art. 10 del decreto 618/97, que dispone que *"Previo al dictado de la resolución y como requisito esencial, el juez administrativo no abogado requerirá dictamen del servicio jurídico, salvo que se tratare de la clausura preventiva prevista por el inc. f) del art. 41 de la ley 11.683 y de las resoluciones que se dicten en virtud del artículo agregado a continuación del art. 52 de la ley 11.683"*, es decir, que el dictamen no tenía que ser requerido ni producido con anterioridad a ese momento ya que los actos que se emiten hasta ese momento no son actos administrativos, sino preparatorios -v. fs. 1242/1249, act. adm.-.

La nulidad invocada tampoco puede prosperar por el cambio de tipificación de la conducta infraccional por dos razones: una, porque fue en beneficio del propio infractor, en el caso Vicopisano S.A.; dos, porque se le corrió vista en el sumario y se le dio un nuevo plazo para que ejerciera su derecho de defensa en la imputación de la infracción según la nueva calificación. Así, entonces, todos los principios y garantías, han sido debidamente resguardados, sin que puedan formularse agravios tendientes a que se declaren nulos.

Cabe aquí recordar, por último, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de menoscabo en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido, menos aún acreditado por lo que corresponde rechazar los planteos de nulidad, sin costas (Fallos 336:70, "Bolland").

VI. Corresponde ahora expedirse en la legitimidad de la determinación de oficio notificada en la resolución.

Ella tiene como sustento el incremento patrimonial no justificado que se imputa a Vicopisano S.A. en los períodos fiscales 2002 a 2004 al objetarse el pasivo declarado con personas humanas, fundamentalmente por respaldarse en mutuos sin fecha cierta, lo que llevó al juez administrativo a presumir los ingresos omitidos de acuerdo al art. 18, inc. f) de la ley 11.683; además, se impugnaron las deducciones por intereses y por diferencias de cambio computadas por las mismas operaciones en dichos períodos también.

No está en discusión que en la misma fiscalización el Fisco Nacional dio por válidos los préstamos contraídos con otras personas, humanas y jurídicas, luego de prueba aportada por Vicopisano S.A. y la recolectada en el ejercicio de sus facultades de investigación; pero para ello tuvo en cuenta aspectos que no encontró en los préstamos impugnados y que fueron por este motivo incluídos en la determinación. Entre ellos, que en dichos casos los intereses financieros se habían facturado con comprobantes fiscales válidos y habilitados desde el punto de vista fiscal, no con recibos simples, en los que, además, se había adicionado el impuesto al valor agregado; que se ingresaron las retenciones del impuesto a las ganancias, y que los mutuantes tenían actividades declaradas ante el organismo fiscal. En algún caso, también, se verificó que el dador tenía declarado el crédito en el impuesto sobre los bienes personales y, en otro, se demostró la disponibilidad del dinero prestado y el efectivo cobro de los intereses mensuales con intervención de entidades bancarias, según las tasas fijadas en los contratos.

Por último, una pericia contable ordenada como medida para mejor proveer por la jueza administrativa en la empresa Valle Encantado S.R.L. pudo corroborar a través de sus registraciones contables la existencia de las operaciones de préstamo.

Con ello se quiere decir que no fue solamente la falta de fecha cierta en los contratos lo que llevó a la jueza administrativa a objetar la validez de los mutuos con los que Vicopisano S.A. pretendió justificar sus pasivos en moneda extranjera, sino la existencia de una suma de elementos que en conjunto la llevaron a poner en duda su existencia, entre ellos, aunque no los únicos, la capacidad económica de las personas otorgantes de los mutuos, la falta de rastros sobre las transferencias de los fondos, ya que todos los movimientos fueron en dinero en efectivo, la imposibilidad de localizarlos para que dieran testimonio ante la propia Administración, etc.

Como antes se dijo, a pesar de la abundante prueba documental aportada por Vicopisano S.A. en sede administrativa, no resulta suficiente para tener por realmente existentes los mutuos, no solamente porque están instrumentados en contratos sin firma certificada por ninguna autoridad sino porque además los movimientos fueron en efectivo; además, según los dichos de Vicopisano S.A. se trata de renovaciones de contratos suscriptos en años anteriores que tampoco fueron probados. Ello, sumado a que no rindió ni produjo ninguna prueba adicional en esta instancia impiden a este Tribunal reconocer la existencia por los meros dichos de las personas intervinientes.

En efecto, si bien la Sra. Celestina Racichini (viuda de De Natalini), en la declaración obrante a fs. 141 de los ant. adm. reconoció haber prestado U$S70.000 a Vicopisano S.A. con fondos ahorrados en el tiempo, que los entregó en efectivo a su Presidente y sin exigir garantías, y que le entregaron recibos, no aportó ningún documento de sus dichos.

Del mismo modo, la Sra. Cristina Duscovich reconoció la existencia del mutuo en dinero en efectivo por acta labrada ante escribano, sin dar ningún otro dato, sin exhibir su capacidad para celebrarlo, omisión que deja sin sustento su pretensión de que dichos testimonios sirvan como medio de prueba, máxime cuando en el caso de la Sr. Duscovich nunca pudo ser localizada por la fiscalización para confirmar sus dichos.

En cuanto a la Sra. Pallaoro, en esta instancia el recurrente ofreció como prueba una testimonial y si bien se lo intimó a que acompañe el interrogatorio, nunca lo hizo, dándose por decaído el derecho a producirla.

A fs. 732 de los ant.adm., el Sr. Juan Carlos Di Meo deja constancia, también en un acta labrada el 19.9.2007 ante escribano público, de los siguientes préstamos otorgados a Vicopisano S.A.: en el año 1998, por U$S250.000 que fue entregado en efectivo, en el año 1999 por U$S250.000 *no produjo movimiento de dinero y solo hubo canje de recibos;* en el año 2000, por U$S120.000; en el año 2001, por U$S50.000 que fueron transferidos por via bancaria. Este último es el único que la fiscalización reconoce, más no admite las deducciones por diferencias de cambio e intereses porque no probó la moneda en que fueron devengados y cancelados.

En la misma Acta se hace referencia a la dolarización de la deuda, razón por la cual el Sr. Dio Meo otorgó una quita a Vicopisano S.A. de U$S20.000 y celebran un convenio de pago de la deuda de U$S100.000, en 10 cuotas, sin intereses, haciéndose hincapié que ya las cobró y las cobró en dólares.

Teniendo en cuenta que el inicio de la fiscalización a Vicopisano S.A. es del 21.4.2006 las manifestaciones efectuadas en dicha acta resultan inverosímiles.

En definitiva, pretende Vicopisano S.A. justificar un pasivo con mutuos que carecen de sinceridad y computar deducciones de gastos en sus declaraciones juradas originados en mutuos que no existieron, correspondiendo en consecuencia que se confirme la Resolución en todas sus partes, con costas.

VII. Por último, respecto a la multa por omisión aplicada en la Resolución con sustento en el art. 45 de la ley 11.683, corresponde también su confirmación, toda vez que se encuentra configurado tanto elemento objetivo y el subjetivo, a lo que resta agregar que conforme a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 271:297, era a la recurrente a la que le correspondía demostrar pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 de la ley (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A.", del 28/06/2007; "La Rueca Porteña S.A.", del 27/10/1998; "Italcred S.A.", del 28/04/2016, entre otros).

A ello debe agregarse que la recurrente no ha probado motivos o jurisprudencia referida a la materia que justifique que este Tribunal atenúe o, en su caso, exculpe dicha conducta con arreglo a la causal prevista en el último párrafo del art. 45 de la ley 11.683.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N° 278/07, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de $14.350, por la representación procesal y $35.876, por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada

de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.17 11:21:09 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.17 13:57:44 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.17 14:49:54 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.17 14:49:55 -03:00