Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-22015803-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Febrero de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) BELICHOFF, JORGE MANUEL - 34.849-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 expte. N° **34.849-I** caratulado “ **BELICHOFF, JORGE MANUEL s/ apelación”**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 55/71 se interpuso recurso de apelación contra la Res. 54/2011 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AIFP-DGI que determinó de oficio impuesto a las ganancias (IG) de los ejercicios 2004 a 2007, e intimó su pago con más los intereses resarcitorios correspondientes, y aplicó una multa equivalente al setenta por ciento (70 %) del impuesto omitido (cfme. art. 45, ley 11.683).

La actora planteó la nulidad de la resolución apelada por entender que el fisco actuó con animosidad al momento de practicar la determinación. Afirmó que esta situación ocurrió con anterioridad, con la intervención de la Dirección Microcentro de la Capital Federal a pesar de que su domicilio se encuentra en la Ciudad de San Nicolás, Pcia. de Buenos Aires, lo que lo obligó a denunciar penalmente al inspector actuante por “extorsión”, haciendo -a su juicio- intervenir ahora a la Región Mercedes, con idénticos fines indeseados, que es que le sea aplicable la entonces Ley Penal Tributaria. Consideró vulnerado su derecho de defensa, por lo que solicitó la nulidad del acto apelado. Además, destacó que la resolución apelada carece de razonabilidad y legalidad, la que se encuentra marcada por el abuso de poder por parte del funcionario fiscal.

Advirtió que por un error de actuación de la AFIP y que ahora “inventa” (sic) en $80.000, aplica multas e intereses indebidos que triplican el monto original, lo que -según su criterio- evidencia la confiscación y el anatocismo insostenible.

Destacó que todo lo que aparenta sustentar el acto apelado, son meras referencias abstractas y genéricas, diseminadas con un dogmatismo impropio de cualquier ente acusador, como por ejemplo que se consignen

datos inexactos y omisiones en las declaraciones juradas (DDJJ) del IG entre los años 2004 a 2007, pero no se señala ni un solo error que avale el ajuste, pues si ello hubiese sido así, lo habrían determinado en el momento y no luego de años.

Recordó haber aportado las escrituras de venta de los inmuebles celebradas ante escribano público y lo mismo ocurrió con todo lo relacionado a la obra en construcción donde sabido es que nadie tiene la "verdad absoluta" de los precios, avances, valores o vaivenes de los datos referidos a la misma (sic), ya sea por los declives o desniveles de los valores según las épocas de la construcción, como a las diversas circunstancias que rodean su emprendimiento como el lugar donde está situada, características de las unidades, etc. prueba de ello es que la AFIP recurrió a la base de datos de la Dirección Provincial de Catastro luego de haber determinado que debía $270.000. Sostuvo que ello descarta toda posibilidad de dolo o engaño como de error en la declaración de datos o mora obligacional como luego falsamente se elucubra en la resolución impugnada, para la aplicación de multas e intereses.

En este sentido, afirmó haber aportado más de 400 comprobantes aceptados y no impugnados por la AFIP lo que revela que no existe inconsistencia en todo su accionar. Lo mismo planteó respecto de la declaración de la arquitecta que realizó la obra, abonó materiales, utilizó insumos y puso mano de obra, lo que permite concluir que ajustó su accionar a la ley.

Advirtió que el firmante de la resolución sostuvo que no existieron defensas o aportes de pruebas cuando en párrafos anteriores las reconoció.

Destacó que en el acto impugnado se aplican multas e intereses sin siquiera invocar o sustentarse en el art. 115 y siguientes de la ley 11.683, por lo que dicha resolución no sólo es ilegal e incausada, sino de imposible aplicación al no mencionar siquiera dicho articulado que considera medular.

Entendió que se violaron todos los procedimientos fijados como previos a una determinación de oficio, dado el tiempo que tardó la fiscalización en cerrar el procedimiento luego de la última defensa.

Planteó que no se tuvo por finalidad verificar la situación impositiva de un particular, sino "coercionarlo con el amedrentamiento de la Ley Penal Tributaria y hacer que pague millonarias sumas..." (sic).

Manifestó que se ha generado indebidamente un tributo sobre una base inexistente de presunción de renta sobre una obra en construcción que lo único que arrojaba en dichos períodos eran gastos.

Consideró que los inspectores no actuaron dentro del marco de facultades de verificación y fiscalización emanadas de la ley 11.683, sino excediéndose y extralimitándose hasta niveles insospechados en perjuicio del contribuyente.

Explicó que en ningún momento de los considerandos de la resolución apelada, el fisco expresa que haya existido engaño, ocultación, malicia o fraude al presentar el Sr. Belichoff sus declaraciones juradas, por lo que no se halla configurado ni el aspecto objetivo ni subjetivo para que se aplique una multa de tamaña magnitud. Mencionó las condiciones que debe cumplir el fisco para aplicar la multa del artículo 46 de la ley 11.683. Se quejó de que la AFIP no le haya endilgado dolo o fraude, ni tampoco culpa o negligencia, por lo que la multa aplicada deviene inexplicable, máxime si tampoco se indicó su carácter de reincidente.

Con relación a los intereses resarcitorios calculados, entendió que los mismos deben ser abolidos o bien morigerados por este Tribunal por resultar abusivos y contrarios a la moral y las buenas costumbres. Por

otro lado, destacó que nunca estuvo en mora que posibilite la aplicación de intereses y que hasta que la deuda no se encuentre firme, no puede devengar accesorios. También los consideró ilegales e inexactos, ya que no pudo conocer la forma en que los mismos fueron calculados. A su juicio, esto implicó un "bloqueo fiscal" coadyuvado desde el año 2003, contrariando lo dispuesto por el Decreto 629/92, luego modificado por el Decreto 573/96 que en consonancia con el art. 118 de la ley 11.683 estipula que hasta que la AFIP impugne las declaraciones juradas del art. 117, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas (sic).

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 83/95 se presentó el fisco nacional y contestó el traslado del recurso, acompañando los antecedentes administrativos (a.a.). Solicitó que oportunamente se rechacen los argumentos vertidos por la recurrente y se confirme en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 126/126vta. se abrió la causa a prueba, a fs. 273 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C" y a fs. 279 se pusieron autos para alegar, haciendo solo uso de su derecho el fisco a fs.285/293. Finalmente, a fs. 295 se llamaron autos a dictar sentencia.

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

V.- Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde primeramente tratar los agravios de nulidad articulados por la actora, toda vez que los mismos, de ser acogidos favorablemente, derivarían en la nulidad de la resolución recurrida.

En este sentido, cabe tener presente lo dicho por nuestro más Alto Tribunal, en cuanto consideró que para la procedencia de una nulidad se requiera que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Al respecto, corresponde precisar 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 del acto administrativo recurrido, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, surge que contiene 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 la resolución apelada -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 del acto. Por ello, **corresponde desestimar la nulidad articulada**.

Con respecto al agravio de la actora relativo a que intervino la Región Mercedes cuando su domicilio se encuentra en San Nicolás, Pcia de Buenos Aires, cabe destacar que tal como se indica en el art. 5 de la parte dispositiva del acto apelado, el Distrito San Nicolás es dependiente de la Dirección Regional Mercedes (v. también en www.aplicacion.com.ar/agenda/deafip/argentina/provincias/afipbaires.htm), afirmación que la actora no cuestionó, con lo cual no se advierte cuál sería el agravio concreto del actor al respecto.

Por su parte, el agravio vinculado a que el juez administrativo sostuvo que no se aportó prueba cuando en párrafos anteriores la había reconocido, cabe puntualizar que tal afirmación surge de fs. 10/11, pero debe aclararse que dicho funcionario se refirió a que la recurrente no contestó la vista del art. 17 de la ley 11.683 en el marco del procedimiento de determinación de oficio, acto procesal en el cual se delinean y exponen los cargos fiscales, y se otorga al contribuyente la posibilidad de ejercer -dentro de los 15 días de notificado el acto- su derecho de defensa, lo que el actor no hizo.

También debe rechazarse el agravio de nulidad articulado con fundamento en el “bloqueo fiscal”, pues las declaraciones juradas del IG impugnadas fueron presentadas con posterioridad a la entrada en vigencia del decreto 455/2002 (BO 08/03/2002), que dejó sin efecto el mentado régimen *"...con relación a los períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma..."*.

Finalmente y con relación a la supuesta “persecución” que el contribuyente afirma estar padeciendo por parte del organismo fiscal, lo que intenta acreditar con la documental agregada a fs. 76/79vta. Debe destacarse, en primer lugar, que de dicha documental no se desprende que la misma tenga relación alguna con el ajuste de autos y, por otra parte, debe recordarse que tal como lo dispone el art. 35 de la ley 11.683, la AFIP posee *“… amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable..”*, por lo que este agravio tampoco puede prosperar.

Con relación a las costas, si bien los agravios fueron tratados previamente, lo cierto es que no fueron articulados por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683 sino como una defensa más contra el acto apelado, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas alguna a su respecto.

VI.- Que con relación a la cuestión de fondo, conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 650/657 de los a.a., el origen del cargo obedece a un incremento patrimonial no justificado producto de activos o bienes no declarados o subvaluados. Se trata de un contribuyente individual que posee varias propiedades a su nombre, que construyó en la ciudad de San Nicolás inmuebles bajo el Régimen de

Propiedad Horizontal. En papeles de trabajo que acompañó afirmó percibir ingresos de alquileres, jubilación, por la venta de inmuebles, indicando desconocer el origen de los restantes ingresos declarados en la cuarta categoría.

Se requirió al contribuyente que aporte papeles de trabajo de las DDJJ del IG presentadas por los períodos 2006 a 2008. En este sentido, acompañó planillas resumen donde detalló el origen de los ingresos declarados. Asimismo, aportó detalle de las propiedades a su nombre, identificadas con el número de partida inmobiliaria, indicando el destino dado a las mismas (una casa habitación, y las cinco restantes destinadas a alquiler). En los papeles de trabajo que allegó, puntualizó que los ingresos exentos exteriorizados en la ddjj del IG del ejercicio 2006 por un monto de $270.000 provienen de la venta de inmuebles. Se aportaron escrituras por las cuales el contribuyente vende 4 unidades por un importe de $ 210.000 (v. fs. 111/123, a.a.). Asimismo, se efectuó print de pantalla con el detalle de las retenciones del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (ITI) sobre 5 propiedades que conforman un valor total de $ 270.000 (v. fs. 674, a.a.). De las escrituras aportadas, se desprende que las propiedades fueron edificadas y vendidas bajo el régimen de la ley 13.512 de Propiedad Horizontal, encuadrando la operatoria en las previsiones del art. 49, inc. “d” de la ley 20.628, encontrándose su resultado alcanzado por el IG. La obra de construcción efectuada consta de 11 unidades funcionales (2 locales comerciales, 8 viviendas y 1 cochera) y se realizó sobre un inmueble incluido en la declaración jurada del IG presentada en el ejercicio 2004 por un valor de $74.042, estado de situación que el contribuyente no modificó sino hasta el año 2006 en el cual al cierre exteriorizó inmuebles por un total de $30.000 (v. fs. 129/133 y 172/176, a.a.). De la circularización efectuada a la Dirección Provincial de Catastro de la Provincia de Buenos Aires, se obtuvieron impresiones de pantalla relativas a las partidas inmobiliarias involucradas de donde surge que se construyeron 521 metros cuadrados cubiertos y 11 semicubiertos (v. fs. 582/590, Cpo. IG Nro. 3, a.a.). A fs. 196/581 de las actuaciones administrativas surge que el contribuyente aportó comprobantes de gastos y compras realizados para la obra, de donde surge un total invertido en la construcción de $127.265,83, ejecutados desde 04/2003 a 08/2006, con impacto del 85% en el año 2004. Se recabó información a la arquitecta que asistió al contribuyente en la obra, quien aportó datos de los departamentos, pero no de gastos, por no resultar ella la encargada de los mismos (v. fs. 599, a.a.) Asimismo, acompañó fotocopia de recibos por los servicios prestados al contribuyente (v. fs. 596/608, a.a.).

Con estos datos, incluido el costo de la construcción, la fiscalización proyectó las liquidaciones del tributo por este período, incorporando la obra al patrimonio en los períodos 2004 a 2006, gravando el incremento patrimonial correspondiente, como los ingresos exteriorizados como exentos en los años 2006 y 2007, no justificando el origen respecto de este último.

En resumen, el accionar del fisco consistió:

1) En el **ejercicio 2004** se consideró como valor de inicio del rubro “inmuebles” al monto que surge del valor de compra más el avance de obra imputable al año 2003. Como resultado de la tercera categoría se consideró el neto entre lo efectivamente invertido y la disminución del resto de bienes, incrementado en un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida, gravándose la renta expuesta como exenta, subsumiendo dicho ajuste en el incremento patrimonial. A dicho fin, se consideraron datos conforme lo declarado por el contribuyente en su declaración jurada respecto al inmueble y por los gastos aportados.

2) En el **ejercicio 2005**, se incorporó al patrimonio el rodado dominio CBL 417, conforme surge de las bases del organismo (v. fs. 91, a.a.) y se incrementó el valor de los inmuebles, según la inversión realizada en el período (se tuvieron en cuenta los gastos aportados). Ambos aumentos de activos se consideraron

incrementos patrimoniales no justificados, por lo que se gravaron con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida. Además, se gravó la ganancia exteriorizada como exenta.

3) En el **ejercicio 2006**, en el que se enajenaron 5 de las propiedades construidas, se computó el avance de obra del año de los inmuebles, respetando la valuación del rubro inmuebles otorgada al cierre por la actora. El costo de los inmuebles vendidos surgió del valor total activado (terreno más las inversiones realizadas) que ascendió a $208.188,43, neto del valor declarado por el contribuyente al cierre del ejercicio 2006 de $30.000. Para obtener balance en el cuadro de justificación patrimonial y mantener el valor de "consumido" declarado, fue necesario incorporar ingresos no declarados que se imputaron a la tercera categoría.

4) Finalmente, en el **ejercicio 2007** se gravaron los ingresos exentos exteriorizados en las DDJJ presentadas y no justificados.

En lo referido a los ingresos de primera y cuarta categoría se respetaron tal cual lo declarado por la recurrente y las deducciones personales se ajustaron conforme a la ley.

VII.- Que relatado el accionar de las partes en la instancia anterior, corresponde dilucidar si se ajusta a derecho el tratamiento asignado por el fisco al inmueble propiedad de la actora y su posterior venta al amparo de la Ley de Propiedad Horizontal 13.512, así como el propiciado al rodado no declarado, y a los conceptos declarados por el contribuyente como exentos.

A tal fin, siendo la carga de la probanza correlativa a la carga de la proposición de los hechos, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción (art. 377, CPCCN), por lo que 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 orden de ideas, si bien cada medio de prueba es susceptible de valoración individual, lo cierto es que no constituyen compartimientos estancos y que para llegar a la certeza de los hechos discutidos puede resultar necesario requerir varios, en la medida que alguno de éstos no guarden correspondencia entre sí.

En suma, los diversos elementos de prueba deben ponderarse relacionándolos entre sí, comparándoselos con las diversas posiciones de las partes en punto a los hechos que invocan, de manera tal que al final se tenga un conjunto sintético, coherente y concluyente respecto de ellos.

VIII.- Que en principio debe destacarse que no se encuentra en discusión que la venta de los inmuebles objeto de esta litis se encuentra alcanzada -como afirma el fisco- por el IG -cfme. art. 49, inc. d), LIG-, pues a pesar de que la actora lo declaró como renta exenta, no expresó agravio concreto alguno al respecto, sino que por el contrario, lo reconoció (v. respuesta al punto 3 de la prueba pericial contable obrante a fs. 261/265 que se analizará). Tampoco negó que el rodado detectado como de su propiedad no lo fuera, sino que -luego de una atenta lectura del recurso interpuesto- parece discutir la forma en la que el fisco calculó el tributo y arribó al monto determinado.

De la prueba ordenada en las presentes actuaciones sólo se produjo la pericial contable que luce agregada a fs. 261/265, pues respecto de la testimonial y la informativa se dio por decaído el derecho de la actora a su producción, debido al tiempo transcurrido sin que las mismas fueran instadas.

Retomando el análisis de la prueba pericial contable, en la respuesta al punto 3 ambos peritos coinciden en que el ajuste se basó en la documental que obra en el expediente, toda vez que el apelante, al momento de vender los inmuebles que había construido en la localidad de San Nicolás, Pcia. de Buenos Aires bajo la Ley de Propiedad Horizontal, los declaró dentro de los ingresos exentos, cuando dada la actividad desplegada, correspondía tributar como ganancia de la tercera categoría (respuesta con la que coincidió la perito de la actora y dicha parte no impugnó), en base a la documental aportada por la recurrente, ya que no posee libros rubricados ni confecciona Balances y Estados Contables. El fisco determinó para el ejercicio 2004 el resultado de la construcción y venta de los inmuebles, tomando como valor de inicio (saldo inicial), el dato cierto de la compra del terreno, más lo invertido en el año 2003, siendo el resultado de ello, la diferencia entre lo efectivamente invertido y la disminución del resto de bienes, con más un 10% de ley (incremento patrimonial no justificado), es decir, que la renta que se consideraba exenta fue subsumida por este ajuste. En el ejercicio 2005, se incorporó el rodado CBL 417, según la información obrante en la base de datos del organismo y se incrementó el valor de los inmuebles, según la inversión realizada, con más un 10% de incremento patrimonial no justificado. Para el ejercicio 2006, se determinó la ganancia de tercera categoría tomando en consideración para establecer el costo de los inmuebles vendidos, el valor del terreno más las inversiones realizadas hasta el ejercicio a ajustar, neto del valor declarado por el contribuyente al cierre, lo cual incrementa la ganancia y, finalmente, para el ejercicio 2007, se gravaron los ingresos exentos exteriorizados. Debe destacarse que esta respuesta no fue impugnada por la actora.

Con relación al punto 4 formulado para que los peritos dictaminen respecto de dónde y cómo se halla la diferencia detectada por la inspección en $80.885,46; el perito designado a propuesta de la actora afirmó que para la declaración jurada se tomó como exenta la diferencia entre el costo de la construcción y el valor de venta por escritura, a cuyo fin adjuntó detalle de la venta de 5 departamentos por un total de $270.000 (ingresos exentos), mientras los inspectores consideraron un costo de construcción mayor, al tomar valores de mercado, respecto del declarado de acuerdo a los comprobantes entregados por el contribuyente. Al respecto vale destacar que asiste razón al perito del fisco, que al contestar este punto pericial puntualiza que la diferencia radica en que el apelante consideró exenta del IG el monto de la venta de los inmuebles que construyó, en tanto el fisco determinó, en base a los elementos aportados por esa parte, el importe asignable como ganancia de cada ejercicio, importe al que le detrajo el costo de construcción, para determinar los ingresos netos de dicha categoría. Y concluye con certeza que *"si hubiera sido como indica la perito del apelante, que el costo tomado por los inspectores fuera mayor al real, ello a quien perjudicaría sería al fisco, ya que en definitiva hubiera determinado una ganancia menor a la real…"*, ello máxime si se tiene en cuenta que tampoco la actora fundó la postura que adoptó al presentar las declaraciones juradas cuestionadas.

Respecto de los más de 400 documentos que la recurrente afirma haber arrimado a la inspección, cabe destacar que en la resolución apelada se expone con certeza que en principio ello ratifica la postura fiscal respecto de que la obra se realizó, y que dichos comprobantes constituyeron un elemento primordial para el cálculo de su costo, permitiendo una mejor consideración de la realidad económica del contribuyente, y más ajustada la liquidación impositiva, atento no contarse con mejores elementos fehacientes de prueba. Por su parte, de la declaración efectuada por la arquitecta que asistió a la actora en la obra, dicha profesional no pudo precisar datos de la misma, más allá de la cantidad y dimensiones de los departamentos, manifestando no haber intervenido en la provisión de materiales, insumos y mano de obra.

IX.- Que de las constancias de autos, no puedo más que concluir que la recurrente solamente se limitó a afirmar dogmáticamente el supuesto origen de sus ingresos, por lo que -al no contar con la documental

respaldatoria suficiente que avale sus dichos- resulta válido el proceder del fisco al recurrir a las presunciones establecidas en la ley 11.683 para determinar su obligación impositiva.

En efecto, la recurrente prescindió de aportar elementos que justifiquen que los ingresos declarados efectivamente se encontraban exentos ni, en subsidio, ninguna otra probanza que pueda revertir el avance de obra calculado por el fisco, o el costo de los inmuebles vendidos (que el fisco determinó en mayor cuantía que el declarado por la apelante). Por el contrario, la información que surge de la documental acompañada por la actora en sede administrativa, fue considerada por el fisco, sin que en la presente instancia se aporte otra prueba relevante que cuestione la determinación fiscal. Ello así, **corresponde confirmar el ajuste fiscal, con costas**.

X.- Que en cuanto al cálculo de 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 represiva"* (cfr. CSJN, "Citibank NA c/. DGI", 01/06/2000).

Por su parte, debe puntualizarse que en la liquidación obrante a fs. 19 se detalla la metodología de cálculo y la tasa utilizada por el ente fiscal, sin que la recurrente haya expresado agravio **concreto** alguno al respecto, por lo que la misma se encuentra ajustada a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

XI.- Que con relación a la sanción aplicada, previo a continuar, se advierte que las defensas opuestas por la actora refieren principalmente a la supuesta aplicación de una sanción defraudatoria, siendo que de la resolución apelada se desprende claramente que su conducta fue encuadrada en la figura “omisiva” del art. 45 de la ley 11.683.

Sin perjuicio de ello, corresponde que el suscripto revise dicho punto en razón de la naturaleza penal que poseen las sanciones dispuestas en la ley 11.683.

Debe destacarse que el artículo 45 de la ley 11.683, en su parte pertinente dispone 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 VI y VIII evidencia que se ha configurado el elemento objetivo descripto en la sanción aplicada, sin que la actora haya invocado, y menos aún acreditado, la existencia de error alguno que excuse su responsabilidad, por lo que corresponde **confirmar la sanción impuesta, con costas**.

XII.- Que ello así, voto por confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

Los Dres. Vicchi y Marmillon dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE**:

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

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.28 09:08:22 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.28 13:15:34 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.28 16:57:40 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.28 16:57:41 -03:00