Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-29155358-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Marzo de 2023

Referencia: Sentencia Expte. Nº 33.406-I y acum. D'Alessandro Jorge Héctor

---

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 33.405-I -y sus acumulados Nros. 33.406-I y 36.876-I- caratulada **“D’ALESSANDRO JORGE HECTOR s/ recurso de apelación”.**

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que, a fs. 48/59, 169/182 y 320/329 la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 108/2009, 109/2009 y 306/2012, emanadas de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P. – DGI. Por la primera de ellas, se determina la obligación tributaria relativas al Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2005 y 2006-, mientras que por la segunda se trata el Impuesto al Valor Agregado –periodos fiscales 01/2005 a 12/2006- con más sus intereses respectivos y multa – con sustento en los artículos 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley de rito-. En último lugar, se aplican multas por el Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2005 y 2006- de acuerdo a lo previsto por el artículo 45 de la Ley 11.683.

En primer término, afirma que este Tribunal resulta competente para intervenir en autos, citando diversa jurisprudencia.

Entiende que las resoluciones atacadas son nulas, de nulidad absoluta, por cuanto no se habría efectuado el procedimiento de determinación de oficio respecto de las operaciones que fueran observadas por la fiscalización, de conformidad con la ley Nº 25.345.

Sobre este punto, explica que la cuestión debatida excede la mera aplicación del artículo 14 de la ley de rito –como pretende la inspección- pues siempre está el derecho del contribuyente para alegar y probar la veracidad de las operaciones; en consecuencia, sostiene que la resolución atacada contiene una intimación de pago por una diferencia en el Impuesto a las Ganancias, lo que torna a la misma en nula atento a no haberse efectuado el procedimiento previsto por la ley para su dictado.

Además, señala que el mentado artículo en ningún momento se refiere a “costos y gastos” observados, por lo que

discierne que cualquier controversia de ese tipo debe canalizarse por el procedimiento de determinación de oficio.

Ratifica la veracidad y certeza de las operaciones cuestionadas, lo que habría quedado comprobado en la prueba producida en la instancia administrativa y, para el caso que se interprete que en autos no resulta de aplicación el art. 34 de la ley Nº 11.683, deja planteada la inconstitucionalidad de los arts. 1º y 2º de la Ley Antievasión, en cuanto afecta las garantías constitucionales de defensa en juicio, del principio de capacidad contributiva, y del derecho de propiedad, entre otros.

Observa una colisión entre lo normado por el artículo 34 de la Ley 11.683 y el artículo 2° de la Ley 25.345, ya que el primero dispone la facultad de la AFIP para condicionar la deducción de los gastos por los medios de pago utilizados, en cuyo caso el contribuyente queda obligado a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computarlas; mientras que la segunda norma impide dicha deducción, aun cuando se pruebe la existencia de las compras, agregando que se aplicará el procedimiento del artículo 14 de la ley de rito.

En ese contexto, esgrime que la ley especial es la de procedimiento tributario, donde se regula específicamente el derecho de defensa, y cuyo artículo 34 prevalece sobre lo establecido en la ley general de prevención de la evasión. Así, señala que la actitud fiscal es contraria a la garantía del debido proceso, en tanto ha cercenado el derecho a ofrecer y producir prueba.

Asimismo, manifiesta que las percepciones –Ingresos Brutos o IVA- que ingresó por las compras cuestionadas, dan cuenta sobre la veracidad de las operaciones y los pagos realizados.

Por otro lado, en relación con el ajuste formulado bajo las previsiones del artículo 18 inc. f) de la ley procedimental, destaca que el último aparatado de tal norma establece que en caso de no poseer la documentación respaldatoria de la operación, el contribuyente tiene aún la posibilidad de probar su veracidad y certeza por otros medios de prueba.

Agrega, que ni en la letra de la Ley 11.683, ni de su espíritu, se observa la exigencia sobre la fecha cierta en los documentos que acrediten los gastos efectuados. Idéntico razonamiento –a su criterio- es aplicable para el Decreto Ley 5965/63 que regula las letras de cambio y pagaré.

Continúa diciendo, que independientemente de lo establecido por las normas del Código Civil, en materia de interpretación de los documentos debe estarse a la norma especial que la constituye, en este caso, la Ley 11.683.

En orden a lo expuesto, sostiene que habiéndose acreditado la efectiva realización de los gastos mediante el pagaré y testimonio de las personas beneficiarias, es que corresponde tener por acreditados tales gastos a la luz del marco legal aplicable.

Por ende, concluye que las resoluciones atacadas devienen nulas por ausencia de causa o fundamentación.

Cuestiona la existencia de dolo en la multa aplicada en el IVA, por cuanto afirma ausencia de maniobras engañosas o de ocultamiento. Entiende que su actuar se encuadraría en la figura de error excusable, hecho que lo liberaría de toda culpa o negligencia.

En lo que hace a la sanción por el Impuesto a las Ganancias, asevera que atento la veracidad de las operaciones, no existe configuración de ilícito alguno lo que lleva a su revocación.

Indica que en ese caso el Fisco debió sustanciar el sumario administrativo cuando corrió traslado de intimación de

pago, por lo que debe entenderse que no hay mérito para la procedencia de sanción alguna, por aplicación del art. 74 de la ley de procedimiento tributario.

Plantea la prescripción de la acción de la AFIP para aplicar la multa objetada, bajo el convencimiento que dada la fecha de comisión de los supuestos ilícitos, su forma de cómputo, y la fecha de iniciación del sumario, habría transcurrido el plazo de 5 años previsto en la norma; toda vez que –a su juicio- la formulación de la denuncia penal no impide la sustanciación del procedimiento sumarial según el art. 20 de la ley Nº 24.769, circunstancia que no ocurrió en autos dado que el sumario se inició recién cuando se expidió el Juez Penal. Tal omisión, según su razonamiento, impediría la suspensión del curso de la acción para la aplicación de la multa, por lo que la acción se encuentra prescripta.

Finalmente, ofrece prueba documental, instrumental, informativa y pericial contable, y solicita se revoquen los actos apelados, con costas. Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a fs. 71/85, 187/209 y 337/348vta., el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos. Opone como de previo y especial pronunciamiento, excepción de incompetencia parcial por las cuestiones relacionadas con la Ley Antievasión, tratadas en las Resoluciones Nros. 109/2009 y 108/2009. Además, por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se rechace los recursos de apelación interpuestos, confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que a fs. 100/105vta. esta Sala, por la Resolución N° 108/09, resuelve: *“1°) Rechazar la incompetencia parcial opuesta por la representación fiscal, con costas”;* y *“2°) Rechazar la excepción de nulidad interpuesto por la actora, con costas.”*

Mientras que la Sala “C” de este Tribunal, por la Resolución N° 109/09, a través del decisorio obrante a fs. 231/233 dispone: *“1°) Rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal. Costas por su orden.”*

En lo que respecta a la prescripción de la multa en el Impuesto a las Ganancias, la Sala “D” en la sentencia agregada a fs. 360/362 –correspondiente a la Resolución N° 306/12- resuelve: *“1°) Rechazar la excepción de prescripción articulada por la actora, con costas.”*

IV.- Que a fs. 238/238vta. y 371 se resuelve acumular los expedientes Nros. 33.406-I y 36.876-I a las presentes actuaciones; a fs. 251 se resuelve abrir la causa a prueba; a fs. 259 la actora desiste de la producción de la prueba informativa ofrecida; a través de la PV-2022-80245416-APN-VOCIII#TFN se declaró cerrado el mismo, y se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”; por medio del IF-2022-100786561-APN-VOCII#TFN se pone la presente causa a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 392/392 sólo el alegato del Fisco Nacional. Finalmente, en el IF-2023-21713883-APN-VOCIII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

V.- Que en lo relativo a las nulidades planteadas en los expedientes Nros. 33.406-I y 36.876-I, fundadas en la falta de aplicación del procedimiento de oficio sobre las operaciones observadas bajo los términos de la ley 25.345, cabe señalar que el Fisco Nacional cumplió con las disposiciones de dicho cuerpo legal, las que establecen la inaplicabilidad de aquellos procedimientos manifestados por la aquí apelante. En este sentido, es preciso destacar que este Tribunal no puede obviar la aplicación explicita de las normas legales, bajo la nulidad aquí intentada, siendo que tal circunstancia implicaría expedirse sobre la validez constitucional de la ley, aspecto que se encuentra vedado por el artículo 185 de la ley de rito.

Por todo lo expuesto corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía S.A.”, 21/2/13).

VI.- Que la cuestión central a resolver, en los presentes autos, se resume a los siguientes puntos: 1°) impugnación parcial de los respectivos gastos y créditos fiscales computados en los Impuesto a las Ganancias y el Valor Agregado, atento no haber cumplido con los medios de pagos estipulados por la Ley 25.345 (Antievasión) y sus modificaciones; y 2°) impugnación parcial de pasivos con personas físicas (Basilio Juan Añon y Blanca Azucena Dillon) por no contar con el respaldo documental adecuado, otorgándole el tratamiento de incremento patrimonial no justificado (cfr. art. 18 inc. f) de la Ley 11.683).

VII.- Que, por el primer punto, la citada normativa (B.O. 17/11/2000) estableció una limitación a las transacciones con dinero en efectivo, disponiendo en el art. 1° que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil ($ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios o tarjetas de crédito; estableciendo en su art. 2° que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1° tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acreditaren la veracidad de las operaciones.

Sobre dicha norma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en la causa **“Mera, Miguel Ángel c/DGI”,** declarando la inconstitucionalidad del artículo 2° de la ley mencionada; en este sentido dijo*: “...cabe recordar que esta Corte ha establecido que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional"* y que su utilización debe limitarse *"a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen"* (conf. "Hermitage", Fallos: 333:993, considerando 12). Asimismo, hizo notar en el citado precedente -para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en un caso en el que se había demostrado que el contribuyente no había obtenido ganancia alguna en el período examinado- que el legislador no había dado *"fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley"* (considerando 14), y concluyó en que *"el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso"* (considerando 16).

"15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada."

"16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada".

Ahora bien, de los argumentos expuestos en los actos atacados y la inspección efectuada, se desprende que el

Fisco Nacional no realizó observación alguna que permita poner en duda la veracidad de las operaciones concertadas, sino que sólo trató el incumplimiento de las disposiciones previstas en el art. 2º de la ley 25.345, circunstancia que, a la luz del análisis expuesto ut-supra, resulta inhábil para sustentar la impugnación efectuada.

En razón de ello, corresponde que se revoque el referido ajuste junto con sus respectivas multas en forma proporcional, tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el IVA, por las Resoluciones Nros. 108/09, 109/09 y 306/12. Con costas al Fisco Nacional.

VIII.- Que, en referencia al segundo punto, el ente fiscal informa haber detectado las siguientes irregularidades respecto de los pasivos cuestionados:

a) Los Sres. Basilio Juan AÑON y Blanca Azucena DILLON: no poseen cuenta bancaria, ni bienes registrables, que permitan inferir capacidad financiera para efectuar los préstamos; no registran presentación de declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto a los Bienes Personales, ni aportan documentación respaldatoria de la tenencia de los dólares que argumentan haber tenido a la fecha del préstamo.

b) No se pudo verificar la transferencia de dinero de ninguno de ellos a la actora, siendo que no fue aportado a la fiscalización comprobante válido que avale dichos giros.

c) Los pagarés exhibidos por los supuestos prestamistas no cuentan con fecha cierta, y no reúnen los requisitos previstos por la Ley para que tales documentos sean oponibles a terceros.

Como consecuencia de lo expuesto la auditoría fiscal procedió a considerar a los pasivos impugnados como Incremento Patrimonial no Justificado en el Impuesto a las Ganancias y como ventas omitidas en el Impuesto al Valor Agregado en virtud del artículo 18 inc. f) de la ley de rito, adicionándoles un 10% en concepto de renta dispuestas.

IX.- Que, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde analizar si la metodología seguida por el organismo fiscal, en cuanto consideró como incremento patrimonial no justificado a los pasivos impugnados, se encuentra sujeta a las disposiciones de la precitada norma procedimental.

Al respecto esta Sala -en su anterior integración- ha dicho, en reiteradas oportunidades, que la estimación sobre base presunta es viable cuando el Fisco Nacional no cuenta 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 ("Cometa S.A." Sala “A”, TFN, sentencia del 2/12/97).

En dicho precedente se agregó que *“En este sentido, la ley establece 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; de suyo, no puede negarse que si la ley establece seguras reglas de valoración, podría obtenerse por este camino tanta certeza como en la llamada determinación directa…".*

“En este mismo orden de ideas, debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados (cfr. "Dadea, Marta Elisa", Sala "B" de este Tribunal, del 22/12/83).”

“En tal sentido y como lo sostuviera esta Sala in re "Beraja Alberto y Dwek José del 25/2/98" la base imponible reconstruida a la luz de las presunciones debe estar fundamentada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto”.

Bajo tales pautas, se concluye que el ente fiscal actuó diligentemente en ejercicio de sus atribuciones de verificación y fiscalización con el objeto considerar a los pasivos impugnados como incrementos patrimoniales no justificados en los términos del art. 18 inciso f), primer párrafo de la ley de rito.

Habida cuenta que el ente recaudador, por las razones expuestas ha justificado el soporte de su pretensión por vía de presunciones, corresponde que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, objete la impugnación planteada por dicho organismo (Cfr. doctrina de esta Sala –en su anterior integración-, in re "Bottino y Caballero Sociedad Comercial Colectiva" del 6/2/1998.)

Así las cosas, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba, destinado a obtener un grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por la Dirección y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por ésta.

X.- Que, en relación a las sumas cuestionadas, cabe destacar que teniendo la recurrente amplias posibilidades de aportar la prueba correspondiente en la presente instancia, no desvirtuó la determinación estimativa ni acompañó probanza alguna que demostrara la veracidad de los dichos.

En este caso debemos aclarar que *“la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito”* (cfr. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S) correspondiendo concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. Art. 377 del C.P.C.C.N.) al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en este aspecto.

Sobre casos análogos este Tribunal ha entendido que es menester demostrar por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo por el contribuyente. En otras palabras, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta o entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso, su posterior restitución (cfr. CSJN en la causa “Emerson Argentina S.A.”, sentencia del 30.09.74; y TFN en las causas “Bolsa de Comercio de San Juan SA”, sentencia del 27.03.81, “De Martino, Antonio C.”, sentencia el 31.05.94; “Bartolucci, José”, Sala A sentencia del 20.12.99, “Soriano Suárez, Nelson Humberto” Sala “B”, sentencia del 9.02.99 y “Lañin, Aarón”, del 26.03.03, entre muchos otros) ; hechos éstos que –como ya se dijo- no han ocurrido en las presentes actuaciones.

En lo atinente a los planteos efectuados sobre la fecha cierta, es preciso destacar que la inoponibilidad frente a terceros de la que habla el ordenamiento civil, en modo alguno implica y determina en el ámbito tributario la pérdida del valor probatorio de los contratos privados suscriptos entre las partes (o en este caso los pagarés), cuando los mismos vengan apoyados o corroborados por una serie de indicios precisos y concordantes que, apreciados en una articulación coherente y conjunta, puedan formar razonable convicción no solo de la celebración del acto, sino de la fecha en que el mismo ha tenido lugar, de modo de descartar, de esta forma, la existencia de una maniobra armada por el fiscalizado ex post del comienzo de la auditoría.

Por lo tanto, el tema de la fecha cierta en el plano tributario solo tiene relación con la evaluación que puede efectuarse de dicho instrumento en tanto si responde o no a la documentación respaldatoria de un pasivo que, si bien declarado, resultaba originalmente inexistente, pero de ninguna manera su ausencia puede convertirse en un elemento que per se permita descalificar la validez probatoria del documento privado, criterio que en modo alguno escapa a las reglas genéricas de la valoración conjunta del plexo reunido conforme la sana crítica (cfr. artículo 386 del CPCCN). Resulta claro en consecuencia que el instrumento aportado no sólo carece de fecha cierta y no resulta por ello oponible a terceros, pues no reúne ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 1035 del Código Civil (vigente al momento de instrumentarse los pagarés), sino que tampoco ha podido acreditarse la operación en crisis mediante otros medios de prueba, razón por la cual no resulta conducente a los fines de acreditar los dichos del recurrente.

Por lo hasta aquí expuesto, se concluye que la actora no ha logrado probar el ingreso del dinero proveniente de los Sres. Basilo Juan Añon y Blanca Azucena Dillon, ni el origen del mismo, con su posterior restitución, lo que lleva a confirmar el ajuste proyectado en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, con costas.

XI.- Que, en lo que toca a la sanción impuesta en el IVA, con sustento en el artículo 46 de la ley 11.683, cabe adelantar que corresponde su reencuadre al artículo 45. Ello, encuentra su fundamento en la calificación efectuada por la Administración frente a la conducta del contribuyente en el Impuesto a las Ganancias, donde los ajustes proyectados recayeron sobre los mismos hechos juzgados en el Impuesto al Valor Agregado. Tal circunstancia, se apoya en lo resuelto por el Juez Federal, en la causa N° 32.106 caratulada “AFIP-DGI S/ DENUNCIA INF ART. 1° DE LA LEY 24769 C/ D’ALESSANDRO JORGE HECTOR-CACHARÍ”, que dijo: *“**Es evidente que en el caso de autos, donde se presentaron las respectivas facturas, las que a su vez se encuentran registradas en los libros correspondientes, se pone de manifiesto la carencia del dolo exigido por la ley, para que la conducta del contribuyente se pueda considerar delito**… Así las cosas, no deben tenerse en cuenta a los fines de tipificar los hechos, los montos ajustados que surgen de los gastos realizados de distinta forma que el establecido por el art. 2 de la ley 25.345… Sentado ello, solo resta concluir que el resto de los ajustes practicados, referentes a dos operaciones efectuadas con la firma Jauregui y Lorda y no denunciadas y los correspondientes a los préstamos efectuados por dos personas físicas (Blanca Azucena Dillon y Basilio Añon), no superan las condiciones objetivas de punibilidad.”* (el subrayado y destacado no están en la fuente).

Por ende, encontrándose ausente el dolo sobre la cuestión de fondo –que se reitera es idéntica para ambos tributos- la existencia del impuesto omitido, y falta de causal alguna que permita tener por configurado un error excusable, corresponde reencuadrar la sanción impuesta a la apelante en la figura del artículo 45 de la ley de rito, en su mínimo legal.

Asimismo, vale recordar que la viabilidad de la recalificación legal ha sido reconocida en reiterados pronunciamientos de este Tribunal (“Dicca ICSA” Expte. Nº 8.707-I y “Weiss Leandro Segismundo” Expte. N° 34.172-I, ambos confirmados por la Alzada; “Ricciuto, Nicolás” Expte. Nº 13.453- I, del 28/7/94; “Rosencovich, Alejandro” Expte. Nº 13.123-I, del 20/3/95; “Sanchez, Antonio Osvaldo” Expte. Nº 16.354-I, del 6/8/99 de esta Sala –entre otros-) siempre que no se agrave la sanción.

XII.- Que a continuación, corresponde expedirse sobre la supuesta de prescripción de la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2005 y 2006-.

De acuerdo a los artículos 56, 58, 59 y 65 –inc. d)- de la ley de rito, la prescripción comenzó a correr desde el 1 de enero 2007, y se suspendió con fecha 28 de diciembre de 2009 -momento en el que se formuló la denuncia penal- hasta el 20 de abril de 2011 –fecha de la sentencia en sede penal-. Por lo tanto, el cómputo de dicho plazo

se reanudó con un agregado de ciento ochenta días (180), conforme lo dispone la ley procedimental; en consecuencia, cabe concluir que transcurrieron tres años hasta la denuncia penal (28/12/2009) y, posteriormente, tras la sentencia judicial (20/04/2011) se contabilizaron 8 meses del año 2011 y 8 meses 2012 (16/08/2012), lo que no excede a los cinco (5 años) requerido por la norma vigente. En atención a ello, corresponde rechazar el planteo de prescripción opuesto.

En cuanto a la imposición de costas no proceden, atento que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento, sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, por lo que no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a tales efectos (arg. CSJN, in re "Colorín IMSSA (TFN 24.123-I) c/DGI" sentencia del 2 de julio de 2013).

XIII.- Que, en otro de orden de ideas, yerra la actora al pretender aplicar el artículo 74 de la ley 11.683 que dispone: *"Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la DIRECCCION GENERAL IMPOSITIVA de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente."*

En efecto, del propio acto que determina la materia imponible en el tributo de marras (Resolución N° 108/09) surge, en forma explícita, que el juzgamiento de la conducta se difiere en virtud de lo establecido por el artículo 20 de la Ley 24.769, el que prevé: *"…**La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683**, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.*
Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial." (el destacado me pertenece).

A tenor de lo expuesto, los planteos efectuados en este sentido no resultan atendibles, correspondiendo su rechazo.

XIV.- Que, así las cosas, debe tratarse la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias, de conformidad con el artículo 45 de la ley procedimental.

El mencionado artículo tipifica una infracción –omisión culposa- que requiere concurrencia de dos elementos, por un aparte, la omisión de pago de impuestos y, por la otra, el medio comisivo, el que puede ser: 1°) la falta de presentación de declaraciones juradas; o 2°) la presentación de declaraciones juradas inexactas (en este último supuesto, en tanto el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa"). En lo que atañe al último supuesto, cabe establecer que la inexactitud exigida por la citada norma refiere a errores o diferencias en el contenido de las declaraciones juradas, configurándose el ilícito cuando éstas contienen tal vicio y, como consecuencia de ello, se omite total o parcialmente el impuesto correspondiente.

Exige entonces, para que se configure la sanción allí tipificada, la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta culpable del sujeto, es decir, la existencia del elemento subjetivo.

En lo que se refiere al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada, en atención a que se omitió el ingreso del tributo en su justa medida, en tiempo y forma.

En la imputación de las conductas infraccionales tipificadas -en el caso por el art. 45- corresponde ponderar la presencia del elemento subjetivo y su respectiva atribución al responsable con arreglo al principio de culpabilidad, como requisito ineludible de validez.

Como es sabido, la ley 11.683 recepta el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548).

La responsabilidad penal -de eso se trata la cuestión debatida- sólo puede derivar de la comisión u omisión de un acto tipificado, contrario a derecho, resultante de un obrar culpable (en este caso "culpa") atribuible a un sujeto capaz, debiéndose descartar, según la mayoritaria y más respetada concepción doctrinaria y jurisprudencial, la fundamentación sobre bases puramente objetivas.

La atribución del elemento subjetivo al caso concreto debe surgir necesariamente, de la comprobación de la existencia de culpa imputable al calificar la conducta del responsable, debiendo ésta ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias personales y de tiempo y lugar que permitan, en la convicción del intérprete, encontrarla configurada.

Por tanto, en autos, debe indagarse si al omitirse la presentación de las declaraciones juradas y el correspondiente ingreso del tributo, se infringieron los deberes de cuidado mínimos referidos, y si se produjo el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo sancionable.

Si la contribuyente ha encaminado su conducta a la realización de un hecho jurídicamente debido o permitido, pero al hacerlo ha lesionado un bien jurídico infringiendo los deberes de cuidado que se le exigía respetar, se deduce que actuó con negligencia o imprudencia, ocasionando una lesión o menoscabo del bien tutelado. La merituación de tales circunstancias se refuerza ante la ausencia de controles o cuidados posteriores que hubieren permitido una reparación espontánea del daño.

Debe ahora esta instancia, examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión.

Ante todo, es necesario recordar la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en autos; "Elen Valmi de Claret" de fecha 31/03/1999, donde al analizar la figura del artículo 45 de la ley de rito, dijo: *"… surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador…"*. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena concluyó *"… si bien, por lo tanto, es admisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando 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 de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*.

Resulta relevante destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no aportó en autos ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente. Es por ello que debe tenerse por acreditado el elemento subjetivo requerido en el tipo, por lo que corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

XV.- Que, en materia de los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI,

01/06/2000).

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial a la solución propuesta por el vocal insturctor.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a los considerandos VI, VII y XII del voto del Vocal preopinante.

Con respecto al planteo de nulidad articulado por el recurrente, adhiero a lo resuelto por el Dr. Porporatto pero disiento en la imposición de costas. En efecto, entiendo que las costas deben ser soportadas por la excepcionante toda vez que 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 –como quedó dicho- en la falta de causa del acto, agravio que acarrea inexcusablemente aquélla declaración. Asimismo, su planteo mereció 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 el planteo –de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no puede encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

II.- Que con respecto a la impugnación parcial de pasivos originados en contratos de mutuo por no contar con respaldo documental, si bien adhiero a la solución propiciada por el Dr. Porporatto, debo efectuar algunas consideraciones en torno a la exigencia de la fecha cierta en los contratos de mutuo, toda vez que –a mi criterio- la cuestión se desplaza a determinar si aquella tiene virtualidad para ser oponible a terceros, en este caso el Fisco Nacional.

En principio, cabe recordar que el artículo 973 del Código Civil (vigente a la sazón) establecía que *"La forma es el conjunto de las prescripciones de la ley, respecto de las solemnidades que deben observarse al tiempo de la formación del acto jurídico; tales son: la escritura del acto, la presencia de testigos, que el acto sea hecho por escribano público, o por un oficial público, o con el concurso del juez del lugar"*.

Por su parte, el artículo 1034 disponía que *"Los instrumentos privados, aun después de reconocidos, no prueban contra terceros o contra los sucesores a título singular, la verdad de la fecha expresada en ellos" y aclaraba en su artículo 1035 que "Aunque se halle reconocido un instrumento privado, su fecha cierta en relación a los sucesores singulares de las partes o a terceros, será: 1° La de su exhibición en juicio o en cualquiera repartición pública para cualquier fin, si allí quedase archivado; 2° La de su reconocimiento ante un escribano y dos testigos que lo firmaren; 3° La de su transcripción en cualquier registro público; 4° La del fallecimiento de la parte que lo firmó, o del de la que lo escribió, o del que firmó como testigo"*.

Estos últimos preceptos disponen que los instrumentos privados, aún después de reconocidos, no prueban contra terceros la verdad de la fecha cierta en ellos expresada, la cual se adquiere por alguno de los métodos allí descriptos. La falta de tal requisito, si bien puede no provocar la invalidez del contrato entre las partes, cuando no fue extendido por instrumento público, da lugar a su inoponibilidad frente a terceros ajenos al negocio.

Este criterio ha sido, por otra parte, el sustentado por nuestro Máximo Tribunal al señalar que "…**el mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta**…" (vid. Autolatina Argentina S.A., 15/3/2011).

En ese contexto, los instrumentos aportados, por medio de los cuales el recurrente intenta probar el pasivo cuestionado carecen de fecha cierta, por lo tanto no resultan oponibles a terceros, toda vez que no reúne ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 1035 del Código Civil, razón por la cual no resultan conducentes a los fines de acreditar los dichos del recurrente.

A mayor abundamiento, comparto el análisis de los hechos y de las pruebas aportadas desarrollado en su voto por el Vocal Instructor, que concluyen en remarcar la falta de acreditación fehaciente de la veracidad de las operaciones en el que reposa la justificación de los pasivos declarados, resultando en consecuencia, meras afirmaciones dogmáticas que mantienen incólumes las conclusiones a las que arriba el juez administrativo en las resoluciones apeladas, por lo que corresponde su confirmación. Con costas.

III.- Que con respecto a las sanciones aplicadas y a la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados, adhiero al voto del Dr. Porporatto (Considerandos XI, XIII, XIV, XV y XVI).

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1°) Revocar parcialmente las Resoluciones Nros. 108/09, 109/09 y 306/2012, de conformidad con lo resuelto en el Considerando VII.

2°) Confirmar parcialmente las Resoluciones Nros. 108/09, 109/09 y 306/2012, de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos VIII, IX, X y XIV.

3°) Reencuadrar la sanción impuesta a la actora en la figura del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) por la Resolución N° 109/09, en su mínimo legal -según el Considerando XI-.

4°). Las costas se imponen por sus respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 11:21:32 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 12:43:41 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 14:30:24 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 14:30:25 -03:00