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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-62324885-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 31 de Mayo de 2023

Referencia: Fernández, Daniel Esteban. Sentencia. 2° nom.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° 34.629-I caratulado ***“FERNÁNDEZ DANIEL ESTEBAN s/Apelación”*** y sus acumulados Nros. 34.632-I y 34.633-I de iguales carátulas,

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 115/139, 292/301 y 448/470 vta. se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas todas el 27/12/2010 en virtud de las cuales se determina de oficio la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01-12/2006 y 03, 04, 06, 07 y 09/2007, en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2006 y en el impuesto sobre los bienes personales - período fiscal 2006, con más intereses resarcitorios. Se aplica multa en los impuestos al valor agregado y sobre los bienes personales, con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley de procedimiento fiscal.

En lo que respecta al impuesto a las ganancias, se deja expresa reserva de la eventual aplicabilidad de sanción con sustento en lo establecido en el art. 20 de la ley penal tributaria.

En primer lugar, opone como excepción previa la nulidad por entender que se alteraron las normas del procedimiento previsto en la ley 11.683. En este sentido, sostiene que el organismo fiscal, para extender la responsabilidad solidaria de sus proveedores, debió determinar la obligación al deudor y una vez intimado al mismo, tramitar el procedimiento de determinación de oficio para el solidario.

A su vez, sostiene que el procedimiento es ilegítimo porque presumió que ciertos proveedores eran inexistentes, aun cuando los localizó y se presentaron ante la autoridad administrativa. Agrega que el organismo fiscal aplicó presunciones sobre presunciones, debido a que presumió que los proveedores son apócrifos y sobre

esta presunción consideró que su actividad era inexistente.

Plantea que, de la prueba producida, surge que las obras fueron efectivamente realizadas y entregadas al comitente, como surge del pto. 7 de la prueba pericial contable, en la cual se informa sobre la recepción definitiva de la obra.

Sostiene que a través de la pericial contable y de ingeniería se acreditó la sustantividad de las operaciones contratadas que –expresa- fueron realizadas, terminadas, entregadas y recibidas.

Destaca que la afirmación sobre la inexistencia de los proveedores carece de causa. La conclusión a la que arriba la fiscalización respecto a que no se ha generado el hecho imponible en cabeza de los proveedores –afirma- es falsa.

Se agravia del ajuste sustentado en el cómputo de los créditos fiscales y en las deducciones de las amortizaciones, con las limitaciones dispuestas en las leyes impositivas respectivas, y originados en la adquisición de dos rodados. Respecto del rodado "DISCOVERY 3 TDV 6 HSE AT", añade que se trata de un utilitario cuatro por cuatro y por ello, concluye que puede computarse el ciento por ciento de su valor para determinar su amortización en la liquidación del impuesto a las ganancias. En igual sentido, solicita que se autorice el cómputo del crédito fiscal por el valor de adquisición en su totalidad.

Explica que el rodado se destina a los trabajos de desarrollo de las obras civiles, incluso al traslado de materiales ante determinadas urgencias que se presenten. Agrega, al respecto, que los trabajos son variados y el rodado está destinado al uso profesional para tratar de resolver las múltiples urgencias de las obras licitadas.

Por su parte, solicita que, ante el eventual supuesto de confirmarse la determinación de oficio en el impuesto a las ganancias, se tome como pago a cuenta el importe previamente pagado en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta.

Plantea que el organismo fiscal debió fiscalizar a los vendedores presuntamente ficticios, para intimarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en lugar de impugnar los créditos fiscales y la deducción de los gastos al adquirente.

Asimismo, aduce que se ha acreditado la sustantividad de las operaciones y en consecuencia es procedente su deducción del balance impositivo de acuerdo al texto del art. 55 del D.R. de la ley del impuesto a las ganancias.

Puntualiza que, en este caso, procede la deducción de los gastos, porque se acreditó la sustantividad de las operaciones implicadas. Cita jurisprudencia para avalar su postura.

En cuanto a la impugnación de la factura Nro. 140 de Lihue Araucana Construcciones (en formación), que da cuenta de la venta de una "retroexcavadora sobre orugas, marca Hydromac modelo H 95, sostiene que se abonó a través de un depósito en la cuenta de Juana Reynoso y que de las constancias del acto apelado, surge que esa retroexcavadora figura dentro del inventario de "bienes de uso" aportado por el contribuyente y que el Juez Administrativo tomó como válido. Aduce que acreditada la transferencia al patrimonio del bien señalado, es procedente su inclusión en el activo y el cómputo de la deducción correspondiente.

Alega que la constatación realizada en la etapa de inspección sobre la efectiva realización de las

obras, es vinculante para el juez administrativo, quien debió analizarla y expedirse al respecto.

Reitera que los trabajos contratados con los dos proveedores impugnados, fueron efectivamente realizados. Agrega que ello surge del simple cotejo de los trabajos descriptos por la perito contadora al contestar el punto 2, con las obras informadas al contestar el punto 3 ii) y iii).

Destaca que de la pericial contable surgen que las tareas subcontratadas a los proveedores impugnados, fueron realizadas y se corresponden con las licitadas y tomadas por el actor. Lo propio surge de la pericial técnica, pues lo ingenieros acreditan de modo indubitable la realización de todas las obras implicadas y la necesidad de subcontratar.

Manifiesta que los proveedores impugnados, en oportunidad de contestar los informes, ratificaron las obras contratadas.

Considera que se encuentra acreditada la necesidad de subcontratar por falta de capacidad operativa suficiente para atender a las licitaciones.

Enfatiza que se encuentra acreditado que no contaba con suficiente capacidad operativa para el desarrollo de todas las obras licitadas, siendo necesaria la subcontratación.

Plantea que el hecho de que las empresas estén integradas por familiares, no es un indicio para descalificar a los proveedores, porque se trata de una actividad lícita y habitual.

Sostiene que el organismo fiscal deliberadamente se aparta de la verdad material que surge del expediente, priorizando las formalidades por sobre la sustancia, que indica que las obras se ejecutaron y entregaron.

Afirma que, el hecho de que el propio actor acudiera a solicitar la impresión de comprobantes no aporta ningún dato significativo o relevante, más que un acto de colaboración en los aspectos operativos de empresas familiares sin grandes estructuras de administración.

Agrega que los proveedores han sido localizados y contestaron los oficios librados durante el procedimiento administrativo, detallando acabadamente los trabajos realizados. Asimismo, asegura que han realizado trabajos a otras empresas y han emitido comprobantes en legal forma.

Considera que la circunstancia de que las empresas tengan los mismos empleados no es un indicio suficiente para sustentar una impugnación.

Con respecto al circuito de pago, a su criterio se cumplió con la ley antievasión toda vez que se abonaron los materiales, bienes y servicios contratados con cheques de terceros y/o depósitos en la cuenta del proveedor.

Dice que si bien el Juez Administrativo plantea que el 33% de los cheques de la cuenta de Juana Reynoso se utilizaron para pagar a proveedores del Sr. Daniel Fernández, omitió detallar que el 65% de los depósitos pertenece a la operatoria de la sociedad y que esos cheques que recibió el actor, son producto de un préstamo que le realizara la sociedad.

Por su parte, sostiene que los plazos fijos detallados en los actos apelados, no fueron destinados a cancelar los mutuos celebrados con la Sra. Reynoso.

Afirma que solo se acreditó la existencia de varias empresas integradas por familiares que se han prestado servicios entre ellas y a terceros, lo que no se encuentra prohibido por la ley.

Cuestiona la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados con sustento en la ausencia de mora imputable. Subsidiariamente, solicita que se reduzcan por considerar que exceden lo moralmente aceptable.

Respecto de la determinación correspondiente al impuesto sobre los bienes personales, explica que el organismo fiscal utilizó la base imponible vigente para el período fiscal 2010, en relación a una determinación del impuesto del ejercicio 2006.

Sostiene que, con base en los elementos acompañados en sede administrativa, el juez administrativo se apartó de lo dispuesto en el inciso a) del art. 22 de la ley del impuesto, utilizando una base imponible que no estaba vigente al 31 de diciembre de 2006.

Por su parte, se agravia porque el inmueble se le atribuyó en su totalidad, sin analizar que, en el año 2006, ya se había dictado sentencia de divorcio, disolviéndose la sociedad conyugal, correspondiendo por ello –dice- que cada cónyuge declare la porción que le corresponda de esa propiedad. Por tal razón, no resulta procedente atribuir el ciento por ciento de la base imponible del ejercicio 2006, sino que debe limitárselo al cincuenta por ciento, porque esa era su porción en el dominio y además se encontraba disuelta la sociedad conyugal.

Impugna la determinación del valor de la explotación unipersonal pues considera que el Juez Administrativo efectuó una determinación errónea del pasivo, con sustento en suposiciones no acreditadas. A su criterio, deben computarse en la valuación de la explotación unipersonal, las deudas contraídas con la Sra. Mabel Catalina Cappa y María Victoria Sirochisky.

Finalmente, recurre las sanciones aplicadas. Sobre el particular, dice que la utilización de figuras de carácter doloso, como la defraudación del art. 46 de la ley 11.683, en base a las presunciones de dolo importa una flagrante violación del Estado jurídico de inocencia, consagrado en nuestra carta magna.

Asimismo, deja planteada la inconstitucionalidad del art. 47 de la ley 11.683, por considerar que instaura un sistema presuncional del dolo requerido por la figura de defraudación tipificada por el art. 46, que colisiona de modo directo con el principio de inocencia.

A su vez, plantea que en el acto apelado el Juez Administrativo se limita a repetir la forma en que se ha determinado el impuesto, pretendiendo sustentar en esos hechos la prueba del dolo.

Concluye que, de acuerdo con lo previsto en la I.G. 06/2007, no se acreditó acabadamente el tipo subjetivo de la figura, carga que pesaba sobre el juez administrativo y que tampoco se han acreditado los hechos ciertos en que se asientan las presunciones de dolo que sustentan la multa aplicada. Sostiene que en el presente caso existen hechos concretos, precisos y probados que marcan la inexistencia del dolo.

Afirma que no existen antecedentes en su contra, cuestión que -dice- ratifica la ausencia de peligrosidad en la faz subjetiva.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 147/189 vta., 317/336 vta. y 483/516 vta. contesta el Fisco Nacional los traslados de los recursos y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con

costas. Hace reserva del caso federal y acompaña los antecedentes administrativos.

III.- Que a fs. 537 obra el Acuerdo Plenario que ordenó la acumulación de los expedientes Nº 34.632-I y 34.633-I.

A fs. 196 y 540 obran resoluciones que ordenaron la apertura a prueba y ordenaron la producción de la prueba del principal y sus acumulados.

A fs. 633 se clausura el período de instrucción y se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A”.

A fs. 636 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 640/646 el alegato de la representación fiscal no habiendo hecho uso de ese derecho el recurrente.

Finalmente, a fs. 648 pasan a sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde expedirse respecto de la excepción de nulidad articulada por la recurrente.

Cabe señalar que la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto, 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad”. (vid. “Shuberoff, Oscar Julio”, 5/10/18).

A fin de definir la causa encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la “voluntad” del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como “los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo”, los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, “la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión -por tratarse de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo” (conf. Hutchinson, Tomás; “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Ed. Astrea, T° I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos esgrimidos por el recurrente deben ser rechazados toda vez que surge de la lectura de los actos referidos cuales fueron los hechos y el derecho en que se sustentan, además de guardar la debida correspondencia entre la exposición de motivos con la conclusión a la que se llega en cada uno de ellos, y haberse cumplido el procedimiento previsto para dictarlos. Cabe señalar que los agravios introducidos al plantear

la excepción, en definitiva encuentran sustento en la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el ente fiscal para determinar de oficio las obligaciones tributarias. La discrepancia con el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada, eventualmente puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la revocación de los actos, pero no a su nulidad.

Idéntico resultado debe arribarse con respecto a sus agravios destinados a cuestionar la actividad de la administración con sustento en que se le atribuyó responsabilidad solidaria de sus proveedores. En efecto. En autos no se discute la deuda en cabeza de sus proveedores, sino su responsabilidad como contribuyente por sus hechos imponibles.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada por la actora, con costas.

V.- Que ahora bien en relación con la controversia que este Tribunal está llamado a resolver, corresponde analizar la procedencia del primero de los ajustes efectuados –tanto en el impuesto al valor agregado, como a las ganancias- por el organismo fiscal, que se circunscribe a la impugnación de facturas de ciertos proveedores de la actora.

A efectos de un mejor entendimiento, resulta oportuno efectuar una descripción de la actividad de la fiscalización con cada proveedor en particular:

1.- Lihue Araucana Construcciones S.A. (en formación) y su continuadora, Azurmendi, Ana Leticia, Reinoso, Juan y Garbini Eduardo, Sociedad de hecho: el organismo fiscal verificó que, atento a no haber cumplido con los requisitos necesarios para constituirse como sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad se constituyó como sociedad de hecho. Además, se corroboró que se encuentra incluida en la base E-Apoc, con el concepto “Usina de única actividad – Venta de facturas”.

Por su parte, la fiscalización verificó que las cuentas bancarias con las que opera la sociedad pertenecen a la señora Juana Reynoso, y se dejó constancia, en el informe final de inspección que se debitaron de las cuentas señaladas, fondos por un total de $ 108.000.- para constituir plazos fijos de titularidad conjunta entre Juana Reynoso y el actor.

A su vez, según acta F. 8400 016 N° 0205395 del 6 de mayo de 2008, el señor Gabrini manifiesta que fue invitado a formar parte de la sociedad LIHUE ARAUCANA CONSTRUCCIONES por parte del ingeniero Daniel Esteban Fernández, quien sería el creador de la misma.

Además, los actuantes observaron que a partir del período 01/2006, los débitos y créditos fiscales fueron de montos muy similares, a diferencia de los períodos anteriores, situación que resulta muy llamativa, atento a la actividad que desarrolla la sociedad, que es la de prestación de servicios.

Asimismo, el organismo fiscal corroboró que la sociedad no posee automotores, maquinarias ni inmuebles a su nombre. Tampoco se desprende del libro IVA Compras y sus respectivos comprobantes, que la firma hubiera alquilado camiones y/o maquinarias para realizar los trabajos facturados, así como tampoco surge la compra de arena, madera o tosca que supuestamente fue provista por ésta al actor. En relación al personal, se concluye que no contó en ninguno de los períodos examinados, con empleados suficientes como para haber efectuado las tareas facturadas.

Además, según consulta a la base de datos del Fisco, se verificó que los integrantes de la sociedad, el señor GARBINI y la señora AZURMENDI no tienen automotores ni propiedades inmuebles a su nombre, mientras que

la señora REYNOSO tendría una propiedad valuada en $ 35.763 y otra en $ 65.903, que según informe obrante en los antecedentes -cuerpo Azurmendi, Reynoso y Garbini S.H. se correspondería con una casa de familia muy humilde. Por su parte, al presentarse agentes del área fiscalizadora en el domicilio real de la señora Ana Leticia AZURMENDI, los mismos fueron atendidos por María Florencia Fernández, hija de Daniel Esteban FERNANDEZ, quien informó que la señora AZURMENDI era pareja de su padre y que en ese momento no se encontraba en la casa. Los actuantes también concurrieron a la imprenta responsable de la emisión de los comprobantes de la firma, en donde se informó que las impresiones de LIHUE ARAUCANA CONSTRUCCIONES fueron solicitadas por Daniel Esteban FERNANDEZ, y que el formato de las facturas de la firma es idéntico al utilizado por el señor FERNANDEZ. También se verificó que, numerosos cheques de la firma fueron utilizados para cancelar compras y/o gastos efectuados por el Sr. FERNANDEZ.

La fiscalización también solicitó al Banco de la Provincia de Buenos Aires que aportara copia del anverso y reverso de algunos cheques, mediante los cuales el contribuyente cancelara las facturas emitidas por “Lihue”. De la visualización de los mismos, surge que estos, se hallan emitidos a favor de “Lihue” y endosados por ésta. El cheque N° 53132054, por ejemplo, posee en el dorso, a continuación del endoso de “Lihue”, la firma del Señor FERNANDEZ, y luego de la misma, el endoso de la sociedad GUILLERMO SIMONE S.A. De la consulta a la citada sociedad se manifestó que el cheque en cuestión fue entregado por el Sr. Daniel Esteban Fernández, como medio de pago de una camioneta marca LAND ROVER modelo DISCOVERY que había adquirido.

Se verificó, además, que el domicilio fiscal de la señora REYNOSO, es coincidente con el domicilio fiscal de la sociedad “Lihue”, correspondiendo el mismo a una casa de familia muy humilde.

A su vez, la señora Reynoso se presentó ante el organismo fiscal, acompañada por una abogada, efectuando las manifestaciones que se detallan a fs. 59 de la resolución apelada correspondiente al impuesto al valor agregado.

Por lo demás, en dicha resolución (vid. fs. 60) también obra lo informado por el Sr. Garbini.

2.- REDYCOM S.A.: se expone que se encuentra incluido en la base E-Apoc con el concepto “usina componente de un grupo económico” y que los conceptos facturados al actor son “trabajos de movimientos de suelos en obras varias”. Se deja constancia, además, que los integrantes de la firma son la señora AZURMENDI, Ana Leticia y la Señorita FERNANDEZ, María Florencia.

Además, se verificó que el domicilio fiscal de la firma es coincidente con el domicilio administrativo del ingeniero Daniel Esteban Fernández y el domicilio comercial ha sido modificado en las facturas exhibidas, mediante un sello que indica la calle José Ingeniero 520, Mar del Plata. Según información proveniente de las bases de datos del organismo e información que surge del Informe de dominio solicitado al Registro de la propiedad inmueble, respecto a bienes del Sr. FERNANDEZ, el área fiscalizadora pudo verificar que en la calle José Ingenieros 520 reside la señora ORTELLI, Blanca Esther, madre de la ex esposa del Sr. Fernández y también reside una de las hijas del Sr. Fernández.

A su vez, se constató que la señora AZURMENDI figura en la nómina de empleados del señor FERNANDEZ, en los años 2006 y 2007. También se verificó que la firma no opera con cuentas bancarias, como así también que es titular de un inmueble (que no se encontraría declarado conforme se verifica en la DDJJ del impuesto a la ganancia mínima presunta) y de dos rodados, fabricados en los años 1971 y en 1979, cuyos Nros. de dominio se encuentran informados con la anterior numeración y cuyos nros. de motor son idénticos a los informados por el Sr. Fernández, como de su propiedad.

Por su parte, se dejó constancia que la firma no posee empleados en relación de dependencia y del análisis del libro IVA Ventas aportado por la firma, se observa que desde el año 1998 las primeras dos facturas emitidas (en el año 2006), corresponden a las observadas por el área fiscalizadora. A su vez, se observa que con posterioridad al inicio de la fiscalización, la firma rectificó la declaración jurada del impuesto al valor agregado del mes de octubre de 2006, informando únicamente el débito fiscal y no declarando crédito fiscal (en la original ascendía a $ 79.759,79). Se señala que dicha declaración se encuentra impaga y que la firma no rectificó la declaración jurada del impuesto a las ganancias presentada para el año 2006.

Los actuantes concurrieron al domicilio de la imprenta COPIGRAF IMPRESOS, donde se imprimieron los comprobantes, siendo la misma imprenta que utiliza el ingeniero Fernández para la impresión de sus facturas, las que tienen un formato muy similar.

Por su parte, respecto de los cheques que el señor FERNANDEZ informó como entregados a la firma REDYCON S.A. y que previamente recibió en pago de la firma MF S.A., pudo constatarse que, dos cheques que totalizan $ 96.400, entregados por MF construcciones S.A. al Sr. Fernández y posteriormente entregados a REDYCON S.A., no fueron cobrados por esta última firma, sino que fueron entregados por el señor FERNANDEZ en el año 2006, a una concesionaria por la adquisición de un rodado LAND ROVER.

Con base en la documentación obtenida y a las tareas de auditoría desarrolladas respecto de ambas firmas, el organismo fiscal efectuó un ajuste en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2006 a 09/2007, de acuerdo con los créditos fiscales que fueron impugnados por considerar que se sustentaban en documentación apócrifa. En idéntica dirección y fundamento, se impugnaron los gastos computados en la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2006.

VI.- Que de acuerdo con el relato efectuado y como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de los proveedores indicados, que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes.

En este sentido, y sin bien es cierto que no resulta contrario a derecho la contratación de proveedores que posean vínculos familiares con sus clientes, en el presente caso, se verificaron irregularidades y observaciones que permiten concluir que tales firmas y personas no prestaron los servicios que surgen de la facturación impugnada.

En efecto, se advierte que las empresas señaladas no poseían la capacidad operativa, ni la estructura económica para llevar adelante las obras que habrían realizado.

Además, se verificaron ciertas irregularidades, como el hecho de que el propio actor solicitó los talonarios de facturación de su supuesto proveedor, como así también, la existencia de cheques que habrían sido entregado a los proveedores en pago de los servicios prestados, pero fueron utilizados posteriormente por el actor para abonar compras y gastos por él realizadas. Además de verificarse la utilización de la cuenta que figura a nombre de la Sra. Reynoso, para abonar a proveedores del actor.

También se verificó que ambas empresas se encontraban en la base E-Apoc.

Por su parte, también se evidenció que tales empresas declaran domicilios que coinciden con aquellos declarados por el actor.

A su vez, las declaraciones de los socios de las firmas proveedoras, también permiten apoyar la tesitura

fiscal. En efecto, de lo manifestado por la Sra. Reynoso en sede administrativa se evidencia un desconocimiento de las operaciones que habría llevado a cabo la empresa, no pudiendo precisar la razón por la que el actor utilizaba la cuenta que tenía a su nombre para abonar gastos propios, ni tampoco puede explicar por qué era titular de plazos fijos en forma conjunta con el actor. El Sr. Garbini, por su parte, expuso que si bien el actor le propuso formar parte de la empresa LIHUE ARAUCANA CONSTRUCCIONES, no participó de ninguna operación de dicha firma.

Por su parte, el Fisco también observó que una de las empresas sólo declara como de su propiedad a 2 rodados, que también son declarados como propiedad del actor.

Asimismo, el análisis de todos los elementos colectados durante el procedimiento en sede administrativa permiten inferir que el actor participó en el armado de las empresas señaladas con el fin de generar créditos fiscales y gastos ficticios para computar en las respectivas liquidaciones impositivas y así disminuir sus obligaciones fiscales, siendo evidente que se encontraba involucrado, no sólo en virtud del vínculo que lo unía con los socios de tales compañías, sino también por su injerencia y participación en distintos aspectos de las empresas señaladas.

VII.- Que así ello, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio obrante en los presentes autos y aquel que surge de los antecedentes administrativos acompañados a la causa.

Al respecto, cuadra señalar que se encuentran agregados en los antecedentes administrativos, el informe pericial contable y el informe técnico de ingeniería (vid. ant. Adm. a fs. 42/46 y 54/62 vta. del cuerpo de prueba). En el informe pericial contable, la perito responde acerca de las tareas que habrían llevado adelante los proveedores cuestionados a través del detalle que surge de los comprobantes en poder del actor y especifica que tales operaciones se han cancelado mediante cheques de terceros o depósitos en sus cuentas corrientes, lo cual resulta a todas luces insuficiente para acreditar la veracidad de las operaciones cuestionadas, en tanto que el análisis pericial se hace de acuerdo a la documentación examinada, la cual no resulta cuestionada, encontrándose en discusión la realidad de las operaciones allí descriptas.

Por su parte, el informe técnico tampoco resulta hábil para conmover la pretensión fiscal toda vez que si bien se desprende del mismo la necesidad de subcontratar por parte del actor, no se encuentra acreditado que se haya efectivamente procedido a subcontratar, teniendo en consideración además, que los supuestos proveedores no contaban, como se expuso, con la capacidad técnica y operativa necesaria.

En cuanto a las testimoniales producidas en sede administrativa (vid. ant. Adm. a fs. 26/33 del cpo. de prueba) corresponde señalar que se encuentran desprovistas de otros elementos probatorios conducentes, por lo que corresponde concluir que resultan insuficientes para tener por acreditada la veracidad de lo expuesto por los testigos. A ello, cabe agregar que las declaraciones efectuadas por los hijos del actor deben ser analizadas teniendo en consideración que le comprenden las generales de la ley.

Por su parte, y respecto de la utilización por parte del actor, de cheques que habían sido entregados con anterioridad a sus proveedores, en cancelación por los servicios que habrían prestado, si bien plantea que recibió tales cheques en calidad de préstamo, no aportó documentación fehaciente que avale sus dichos, tratándose por ende de un elemento más que avala el proceder fiscal.

Asimismo, y en cuanto a la maquinaria –retroexcavadora sobre orugas, marca Hydro Mac Modelo H95- que habría adquirido de uno de los proveedores impugnados, es dable señalar que no se encuentra acreditada la compra señalada, por lo que no corresponde hacer lugar a su deducción.

Sentado lo expuesto, y no habiéndose producido ante esta instancia probanza con entidad suficiente para acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas, dado que sólo se ha producido prueba testimonial (vid. fs. 241, 242, 243 y 246), la cual resulta insuficiente toda vez que no se han ofrecido ni acompañado elementos adicionales para corroborar lo dicho por los testigos, sólo cabe confirmar los ajustes efectuados por el organismo fiscal, en el impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado, sustentados en la impugnación de facturación apócrifa.

VIII.- Que finalmente, respecto del cómputo de créditos fiscales, es menester traer a colación la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en numerosos pronunciamientos (vid. Por todos "Impulso S.A.", 27/3/98), en la que se sostuvo que "de la de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la "doctrina de la concurrencia de los elementos material-formales del crédito fiscal". En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Criterio que fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal en la causa "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que "...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente".

De lo expuesto, surge de manera evidente que, en el caso y contrariamente a lo planteado en los recursos presentados, las determinaciones son consecuencia del incumplimiento de los requisitos previstos para el cómputo de los créditos fiscales, específicamente ante la inexistencia de las operaciones declaradas con los proveedores cuestionados.

En cuanto al impuesto a las ganancias, se impugnaron los gastos que se consideraron ficticios y por ende no correspondía su deducción en la liquidación del impuesto.

IX.- Que llegados a este punto, entiendo oportuno efectuar algunas reflexiones sobre los argumentos defensísticos ensayados por el actor, que sostiene que el ente fiscal debió determinar la obligación fiscal de sus proveedores, en carácter de deudor principal. Es decir que a su criterio, se debió perseguir en primer término a sus proveedores.

Ahora bien, considero que dichas manifestaciones merecen puntual contestación, recurriendo para ello a la perspectiva de género, deber jurídico y ético al momento de investigar y juzgar. Tengo para mí que aquélla podría definirse como la mirada que debemos tener los operadores judiciales sobre determinados ilícitos o hechos en los que participan tanto como víctimas o como sujetos activos, grupos vulnerables, específicamente las mujeres.

La pertinencia de aplicar la perspectiva de género no lo determina el hecho que se encuentre involucrada una mujer, sino que en el caso concreto habrá que efectuar un análisis orientado a detectar relaciones asimétricas de poder y situaciones estructurales de desigualdad. Si de ese análisis asoman ese tipo de relaciones y desigualdades, la perspectiva de género aparece como una herramienta adecuada para encontrar una solución apegada a derecho.

Ello así, no escapa a quien suscribe que los proveedores del recurrente son sociedades constituidas por mujeres que se encuentran involucradas con él. En efecto, son su actual pareja (Sra. Ana Leticia Azurmendi) y su

hija (María Florencia Fernández), datos que surgen de la declaración testimonial de fs. 242 de autos y del acta que obra a fs. 29 del cuerpo de prueba.

Con respecto a la Sra. Juana Reynoso, de acuerdo con lo que se desprende del informe final de inspección del cuerpo proveedor "Azurmendi, Reynoso Garbini SH", los actuantes tuvieron presente que el Sr. Garbini declaró que a la Sra. Reynoso la conocía de haberla visto "servir café en el local del Sr. Fernández". Afirmación que no mereció reproche por parte del recurrente.

En la misma dirección debe tenerse presente que ni la Sra. Juana Reynoso ni el recurrente han dado justificaciones de las razones por las cuales éste se encontraba autorizado a utilizar su cuenta bancaria (vid. entre otras autorizaciones de fs. 272 vta, 276 vta., 281 vta., etc. Del cuerpo Impuesto a las Ganancias Nº 2) o la constitución de plazos fijos en conjunto. Más aún, las explicaciones brindadas lucen huérfanas de pruebas que acrediten sus dichos, vg.: constancias de los alquileres de las maquinarias y camiones e insisto, los motivos para la constitución de plazos fijos en forma conjunta con el recurrente, etc., alegando que los constituyó por su consejo, pero nunca explica por qué se hicieron en forma conjunta.

Asimismo, el Sr. Garbini manifestó que nunca intervino en actividad alguna de la firma, que nunca suscribió cheques y que aquellos que le fueron exhibidos no se encontraban suscriptos por el toda vez que esa no era su firma (vid. Actas de fs. 10 y 208 del Cuerpo Inspecciones Rápidas Impositivas –Cuerpo Información colectada en la OI 243754).

Finalmente, de acuerdo con las manifestaciones de uno de los socios de la imprenta que efectuó los trabajos de la sociedad Lihue, los mismos fueron encargados por el Sr. Daniel Fernández.

En ese contexto, y a la luz de las ideas vinculadas con la perspectiva de género, debemos tener en cuenta la particular situación de las mencionadas, mujeres que se encontraban vinculadas con el Ing. Fernández en relaciones de subordinación –en un caso afectiva- y en el otro, de dependencia económica. Claramente no son ellas quienes han realizado las maniobras tendientes a ingresar un tributo inferior al debido, sino que han sido un instrumento del recurrente para lograr ese objetivo. Y en esta instancia, no ha dudado en alegar la responsabilidad de aquellas para eximirse de la propia.

En definitiva, las circunstancias descriptas no hacen más que confirmar el criterio fiscal en este aspecto.

X.- Que corresponde a este Tribunal expedirse ahora respecto de los ajustes que reposan en la impugnación del cómputo en exceso de las amortizaciones en el impuesto a las ganancias y de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado, originados en la compra de 2 rodados.

En este sentido, cuadra señalar que el organismo fiscal consideró que debía aplicarse en el presente caso las limitaciones dispuestas: por el art. 88 de la ley del impuesto a las ganancias, razón por la cual procedió a calcular la amortización anual de cada uno de los rodados sobre el valor amortizable que establece la norma, y por el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado, en virtud de lo cual el Fisco procedió a calcular el crédito fiscal generado por la compra, sobre el valor límite establecido en la ley del impuesto.

Por su parte, el recurrente sostiene, respecto del rodado DISCOVERY 3 TFV 6 HSF AT Diesel AT, que es un utilitario cuatro por cuatro, necesario para llevar adelante su actividad, y por ello entiende que puede computarse la totalidad de su valor, para determinar su amortización y para el cómputo del crédito fiscal originado en su adquisición.

A efectos de decidir sobre lo expuesto, resulta atinado señalar que el art. 88 de la ley del impuesto a las ganancias establece, en lo que aquí interesa que *"No serán deducibles, sin distinción de categorías:…I) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82, correspondientes a automóviles y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), en la medida que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de VEINTE MIL PESOS…-netos del impuesto al valor agregado-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.*

Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fije anualmente la Dirección General Impositiva.

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)."

*R*especto del ajuste efectuado en el impuesto al valor agregado, corresponde puntualizar que el art. 12 de la ley del impuesto establece que *"…Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación…No se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas: 1. Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de VEINTE MIL PESOS ($ 20.000) –neto del impuesto de esta ley-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo caso el crédito a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor.*

La limitación dispuesta en este punto no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)."

Sentado ello, y en cuanto al planteo introducido por el actor, referido a que el rodado denominado "Discovery 3 TDV 6 HSE AT Diesel AT" es un utilitario cuatro por cuatro, al que no se le aplican las limitaciones expuestas, cabe señalar que la ley 24.449 (Ley de tránsito) en su art. 5, inciso a), define como automóvil a *"..el automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas (excluido conductor) con cuatro o más ruedas, y los de tres ruedas que excedan los mil kilos de pesos;…"*.

De tal forma, es dable concluir que el rodado en cuestión se encuentra incluido dentro de la definición de automóvil, y si bien puede ser utilizado en ocasiones también, como dice el recurrente, para transportar materiales, lo cierto es que se trata de un rodado destinado al transporte de personas.

En este sentido, el hecho de que la factura de compra lo denomine como "utilitario", no implica que pueda modificarse su encuadre, tratándose únicamente de una denominación dada por el vendedor o fabricante, que no resulta hábil para cambiar la caracterización otorgada por el texto de la ley citado.

Por otra parte, corresponde aclarar que el organismo fiscal no cuestiona que ambos rodados se encuentren

afectados a la actividad gravada, toda vez que admite el cómputo de los créditos fiscales y las amortizaciones, con las limitaciones establecidas por las leyes respectivas. Si se hubiera cuestionado tal afectación, se habrían impugnado en su totalidad.

Respecto de la limitación dispuesta en el impuesto al valor agregado, he tenido oportunidad de expedirme en la causa "Bus Televisión S.A.", del 10/08/2018 en donde sostuve que "*Como una primera aproximación, cabe precisar que la norma condiciona el cómputo del crédito fiscal con la vinculación con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación, "vinculación" que existe cuando el producto que origina el crédito fiscal es necesario, directa o indirectamente, para la producción de los bienes, obras o servicios gravados.*

Es preciso recordar que nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que las normas deben interpretarse contemplando la totalidad de sus preceptos, armonizándolas con las demás que integran el ordenamiento jurídico vigente, y de la manera más acorde con las disposiciones y garantías constitucionales, sin violencia de su letra y de su espíritu, y sin prescindir de la voluntad legislativa (cfr. Fallos: 226:688; 234:229; 263:353; 281:146; entre muchos otros).

En ese contexto, del texto de la norma en cuestión, surge prístino que "la excepción fue establecida por el legislador para los automóviles cuya explotación constituye el objeto principal de la actividad gravada", circunstancia que no se observa en el caso de autos. En efecto, según el Diccionario de la Real Academia, en una de sus tres acepciones, explotar significa "sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio", por lo que la norma alude claramente a las actividades cuyo principal objeto es la de obtener una utilidad o beneficio del uso de un automóvil, como ocurre en los supuestos cuya enumeración efectúa el legislador (taxis, remises, viajantes de comercio o similares). El objeto de la reforma introducida por la ley 24.475 fue restringir el cómputo de los créditos fiscales originados en la adquisición o uso de automóviles.

Tal criterio emerge de la interpretación que de la reforma introducida efectuara la Alzada al destacar que "Si esa ejemplificación se hubiese allí agotado, el alcance de la excepción hubiera sido clarísimo; pero en la medida que también se incluyó en ella a "los viajantes de comercio y similares", sea que la similitud se refiera a todos los ejemplos o sólo al de los "viajantes", en la medida en que éstos no se dedican a "explotar" o sacar provecho de los automóviles, sino que utilizan a éstos para cumplir con su actividad laboral, no cabe duda que el legislador contempló también actividades cuyo objetivo principal, en rigor, no es la explotación de automóviles", más "Tal circunstancia, empero, no autoriza a interpretar...que deben considerarse comprendidas todas las actividades en las que el automóvil constituya una herramienta necesaria o imprescindible para su prestación, en la medida que se opone a ella la clara voluntad que en sentido contrario expresara el legislador...". Así, en el debate parlamentario, y específicamente en lo que refiere al impuesto en trato, el diputado Lamberto sostuvo que "dejarán de ser créditos fiscales las compras de automóviles -salvo que sean objeto de explotación o venta, como su reparación y mantenimiento, lo que nos parece correcto... (Diario de sesiones de la Cámara de Diputados del día 22/3/1995). Idéntica exposición efectuó el senador Romero (vid. Diario de la Cámara de Senadores del día 29/3/1995) (el destacado es propio)." Criterio este ratificado por la Alzada en decisorio del 19/8/2020.

En razón de todo lo expuesto, surge evidente que las limitaciones al cómputo de créditos fiscales y deducción de gastos vinculados a la adquisición de automóviles dispuestas en las normas citadas, no se aplicarán en los casos en los que la utilización de los vehículos resulte ser el objeto principal de la actividad gravada, supuesto que resulta claro, no se verifica en el sub examine.

En virtud de lo que antecede, corresponde confirmar los presentes ajustes.

XI.- Que en cuanto a la impugnación del importe computado por el actor en concepto de impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en la liquidación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2006, le asiste razón al organismo fiscal.

En este sentido, cabe señalar que el art. 13 de la ley del referido gravamen establece que *"El impuesto a ingresar surgirá de la aplicación de la alícuota del uno por ciento…sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones de la presente ley.*

El impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley, una vez detraído de éste el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 12".

Además, en el artículo referido se establece que *"Si del cómputo previsto en los párrafos anteriores surgiere un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.*

Si por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los 10 (diez) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que asciende dicho excedente".

Ello así, se advierte que la ley del impuesto señalado establece el procedimiento para computar el excedente del impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado en los diez ejercicios fiscales siguientes, siempre que se verifique un excedente de impuesto a las ganancias no absorbido.

En efecto, y toda vez que la ley del impuesto a las ganancia mínima presunta establece un procedimiento preciso para computar el impuesto efectivamente ingresado, se concluye que el accionar fiscal se ajustó a derecho, pues resulta a todas luces evidente que aquél procedimiento no fue respetado por el recurrente, quien computó el impuesto a la ganancia mínima presunta en la liquidación del impuesto a las ganancias del mismo período, circunstancia que –como quedó dicho- no se encuentra legalmente prevista, por lo que corresponde confirmar el ajuste fiscal.

En virtud de todo lo expuesto, corresponde confirmar las resoluciones que determinan impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias, con costas.

XII.- Que respecto a la determinación correspondiente al impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2006, cabe señalar que, conforme se indica en el acto apelado, la fiscalización detectó que el contribuyente computó en defecto su participación en su empresa unipersonal, por lo que el Fisco procedió a ajustar dicho valor, teniendo en cuenta las constancias aportadas por el propio contribuyente, con respecto al activo de dicha empresa y deduciendo el pasivo afectado a la actividad, por lo que se depuró del pasivo total, las deudas de índole personal.

Se verificó también que el contribuyente no había computado el valor correspondiente al inmueble utilizado como casa habitación, por lo que la fiscalización tomó en cuenta la valuación fiscal de la propiedad según las bases de datos de ARBA y se redujo la valuación fiscal en un 10% según la Ley Impositiva 2006 de la Pcia. De Buenos Aires.

Asimismo, se dejó constancia que se tomó en cuenta el dinero en efectivo que había sido declarado por el contribuyente en su declaración jurada original, así como los bienes del hogar, según el porcentaje mínimo establecido por la normativa legal. Al valor total de bienes, se le detrajo el mínimo no imponible para determinar el total de bienes sujeto a impuesto. Atento a que el total de bienes sujetos a impuesto supera el importe de $ 200.000.-, se le aplicó la tasa de 0,75% generándose así un monto de impuesto a ingresar, como surge de la resolución apelada.

Sobre el particular, el recurrente plantea, en relación a la valuación del inmueble, que se utilizó en la determinación efectuada una base imponible vigente para el ejercicio fiscal 2010, en relación a una determinación de impuesto del ejercicio 2006 apartándose así de lo dispuesto por el inciso a) del art. 22 de la ley del impuesto en cuestión.

Se agravia, también, de la atribución de la totalidad del inmueble, dado que no se consideró que en el ejercicio bajo examen era cotitular del inmueble junto a su primera esposa, de quien se encontraba divorciado. Explica que en el ejercicio 2006, ya se había dictado sentencia de divorcio, disolviéndose la sociedad conyugal, con efecto al día de notificación de la demanda.

Por su parte, en cuanto a la valuación de la empresa unipersonal, sostiene que es erróneo el accionar fiscal, al no computar las deudas con Mabel Catalina Cappa y con María Victoria Sirochisky.

XIII.- Que sentado lo expuesto, y en cuanto a la valuación del inmueble en cuestión, corresponde señalar que, conforme surge de los antecedentes administrativos –vid. vista previa a fs. 63 del cpo. Impuesto sobre los bienes personales- el organismo fiscal consideró la valuación fiscal que surge del formulario a través del cual se liquida la deuda del contribuyente por el período fiscal 2006, conforme constancia agregada a fs. 58 del cpo. señalado, por lo que cabe concluir que el inmueble se valúo conforme a derecho, correspondiendo en virtud de ello rechazar lo planteado sobre el particular.

Ahora bien, le asiste razón al recurrente sobre que no correspondía que el inmueble sea declarado en su totalidad, en virtud del divorcio y la división de bienes realizado con anterioridad a dicho período fiscal. Ello por cuanto se desprende de la copia del Informe de Dominio acompañado en sede administrativa (vid. fs. 14 del cpo. impuesto sobre los bienes personales) y cuya autenticidad no ha sido cuestionada por el organismo fiscal, que la titularidad sobre el dominio le correspondía en un cincuenta por ciento al actor. Ello así, debe modificarse el ajuste en base a lo expuesto.

En cuanto a la valuación de la empresa unipersonal, cuyo agravio reposa en la depuración defectuosa en la determinación del pasivo, específicamente de las deudas que fueron consideradas por el organismo fiscal como de índole personal.

En este sentido, y si bien el recurrente plantea que las deudas señaladas deben computarse, por encontrarse vinculadas con su actividad, la prueba producida no permite corroborar sus dichos. En efecto, del oficio dirigido a la Sra. Mabel Cappa (vid. fs. 560) sólo se informa que el importe adeudado se originó a raíz de la venta de una casa que tenía en la localidad de Bernal, pcia. De Buenos Aires y que constituía un bien propio, lo cual resulta insuficiente para determinar su relación con la empresa unipersonal del recurrente. En la contestación del oficio dirigido a la Sra. María Victoria Sirochinsky, obrante a fs. 561, si bien la profesional indica que el monto adeudado se corresponde con el asesoramiento brindado en temas comerciales y laborales en el desarrollo de su explotación comercial y específicamente en la compra de unos terrenos en la ciudad de Balcarce para la realización de una obra pública, no se acompañaron elementos adicionales para corroborar lo manifestado,

resultando insuficiente para tener por acreditado su vínculo con la operatoria comercial del actor.

En razón de lo expuesto, no corresponde hacer lugar al cómputo de las deudas depuradas por el organismo fiscal.

En consecuencia, corresponde hacer lugar parcialmente a los planteos introducidos en el recurso correspondiente al impuesto sobre los bienes personales, conforme fuera precedentemente detallado, con costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

XIII.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados, cabe señalar 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.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1º de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 888 del actual Código Civil y Comercial de la Nación dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor).

La consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

En el subexámine el actor no arrimó causales exculpatorias como para eximirla de responsabilidad, por lo que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios, en proporción a los impuestos que se confirman. Con costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

XIV.- Que resta entonces tratar las sanciones aplicadas a la actora en los impuestos al valor agregado (períodos fiscales marzo, abril, junio, julio y septiembre de 2007) y sobre los bienes personales -período fiscal 2006- en relación con la proporción que se confirma, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

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

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”.

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

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

En efecto, y contrariamente a lo sostenido por la actora, la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en la causa Mazza Generoso y Mazza Alberto” no implicó la imposibilidad de aplicar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley 11.683, cuando la determinación se efectúa sobre base presunta, sino que lo que nuestro Máximo Tribunal explicó es que si bien la presunción consagrada en el artículo 25 (actual artículo 18) de la ley 11.683 resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, **sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.** (el destacado me pertenece)

En virtud de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia precedentemente expuesta se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en los arts. 47, incisos a, b) y c) de la 11683 (t.o. vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo presentado la declaración jurada del impuesto a los bienes personales –período fiscal 2006- de manera inexacta, con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de lo señalado en los fundamentos expuestos. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar las sanciones aplicadas en el impuesto sobre los bienes personales, en proporción al impuesto que se confirma, y en el impuesto al valor agregado.

No obstante ello, con relación al quantum de las multas aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así se observa que el Juez Administrativo fijó las mismas

en tres tantos de los tributos determinados, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, razón por la cual se estima procedente reducirlas al mínimo legal previsto por el art. 46 de la ley ritual. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184, último párrafo de la ley 11.683 (t.v.) en atención a la deficiente fundamentación de la graduación de la sanción efectuada por el juez administrativo.

En mérito a lo expuesto, voto por: 1) rechazar la defensa de nulidad, con costas. 2) confirmar las resoluciones que determinan impuesto al valor agregado y a las ganancias y liquidan intereses resarcitorios en su totalidad; 3) confirmar parcialmente la resolución que determina el impuesto sobre los bienes personales de conformidad con lo dispuesto en el Considerando XII y XIII, y liquida intereses resarcitorios; 4) confirmar las sanciones aplicadas en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales marzo, abril, junio, julio y septiembre de 2007) y sobre los bienes personales -período fiscal 2006-, en la proporción del impuesto que se confirma, reduciéndolas a su mínimo legal; 5) costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

II.- Que, en lo que se refiere a la imposición de costas de la nulidad analizada en el Considerando IV, corresponde resolver dicho planteo sin costas, toda vez que no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía. S.A.”, 21/12/13).

La Dra. O´Donnell dijo:

Adhiero en lo sustancial a la decisión propiciada por la Vocal Instructora, salvo:

- Respecto de la imposición de las costas en forma autónoma por el planteo de nulidad tratado en el Considerando IV de su voto, por aplicación del criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 336:70 “Bolland”; y

- Respecto de la reducción de la sanción de defraudación aplicada en la Resolución que determinó de oficio la obligación del Sr. Fernández en el IVA, tratada en el Considerando XIV de su voto, por considerar que la conducta fue debidamente graduada, en particular, si se tienen en cuenta las maniobras llevadas a cabo por el Sr. Fernández a la hora de computar los créditos fiscales en las declaraciones juradas de dicho gravamen en la forma descripta en el Considerando IX.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

1) Confirmar las resoluciones que determinan impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias y liquidan intereses resarcitorios.

2) Confirmar parcialmente la resolución que determina el impuesto sobre los bienes personales de conformidad con lo dispuesto en los Considerandos XII y XIII, y liquida intereses resarcitorios.

3) Confirmar las sanciones aplicadas en el impuesto al valor agregado y sobre los bienes personales –en relación al impuesto que se confirma-, reduciéndolas a su mínimo legal;

4) Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

5) Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificado la presente, practique la respectiva liquidación, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.31 12:37:15 -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: 2023.05.31 14:56:39 -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: 2023.05.31 18:55:11 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.31 18:55:12 -03:00