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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-73775304-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Junio de 2023

Referencia: Pereda Hector. Sentencia.

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) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° 34.020-I caratulado**: “PEREDA, HECTOR FRANCISCO s/Apelación”.**

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 55/72 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 11/08/2010 en virtud de la cual se determina de oficio la obligación tributaria del recurrente en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003 y 2004, con más intereses resarcitorios y se aplica una multa encuadrada en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

En primer lugar solicita que se declare la nulidad de la resolución apelada, con sustento en el rechazo de la prueba ofrecida.

En este sentido, sostiene que el Juez Administrativo no expuso motivo alguno para tomar dicha decisión que cercenó su derecho de defensa.

Luego, señala que, a través de la resolución apelada el Fisco impugnó la deducción en concepto de diferencias de cambio efectuada en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2003 sobre el préstamo que le otorgara el Banco de Galicia de Uruguay S.A. en el año 2001. Agrega que también, a través del acto apelado, se le asignaron la totalidad de los resultados de la venta de un inmueble rural respecto del cual, además, se impugnó su costo de adquisición por ser supuestamente superior al valor de mercado.

Respecto del préstamo que motivó el primero de los ajustes, sostiene que del Convenio celebrado con el Banco involucrado se desprende que la deuda en dólares de U$S 1.006.000, luego de pesificada, con más intereses compensatorios, CER e Intereses compensatorios del 5%, ascendía a la fecha del acuerdo a la suma de $

1.504.734,74, razón por la cual la diferencia deducible en el ejercicio 2003 era de $ 498.734,74 y no de $ 300.133,69, como se consigna –dice- en el acto apelado.

Aduce que yerra el Juez Administrativo cuando le niega el derecho a deducir el CER e intereses devengados, ya que omite que se trata de conceptos devengados con anterioridad al momento de desafectación del inmueble, esto es con anterioridad al mes de junio de 2002, fecha en que se produjo dicho acto y no como consecuencia de alguna actividad económica posterior a tal fecha. Ello así, afirma que no se trata de deducir gastos de un inmueble inexplotado, sino de deducir conceptos correspondientes al período en que dicho inmueble estuvo afectado a la generación de rentas de tercera categoría, procedimiento que lejos de estar prohibido, corresponde al criterio rector en la materia, establecido en los arts. 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias.

Advierte que, en virtud del principio de afectación patrimonial, que en materia de deducción de intereses establece el art. 81, inc. a) de la Ley, debe admitirse su deducción, en tanto se trata de conceptos originados en el préstamo que oportunamente tomara para el ejercicio de su actividad gravada, por lo que se encuentra claramente la relación causal que justifica su deducción.

Sostiene que el art. 72 del decreto reglamentario es claro en cuanto a que a los efectos del impuesto, y los gastos que, según dice, forman parte de la mecánica de la liquidación del impuesto, se presume la existencia generadora de rentas de tercera categoría por un plazo de al menos dos años a contar desde el momento de la desafectación, razón por la cual durante dicho período se siguen devengando los gastos imputables a tales rentas, asistiéndole –dice- el derecho a su cómputo.

En relación al segundo de los ajustes comprendido en la resolución puesta en crisis, por el cual el juez administrativo decidió desconocer los alcances de un convenio firmado con la empresa CAN S.A. y asignarle la totalidad de los resultados originados en la venta de los inmuebles “San Luis de Garabatá” o “El Tacurú” y “San Agustín” y previamente a ello, cuestionar el costo de adquisición del primero de los inmuebles mencionados, corresponde efectuar las siguientes consideraciones que demuestran también su ilegitimidad.

Plantea que dicho ajuste resulta improcedente por aplicación de los propios actos de la Administración. En este sentido, señala que en el Dictamen de la División Penal Tributaria del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el que al referirse a este ajuste y al analizar las circunstancias de hecho se dice que no aparecen elementos de juicio que permitan sostener y acreditar la existencia de un acuerdo simulatorio al respecto. Sostiene que se reconoce allí que no se encuentra probado el fundamento del ajuste y con ello que no se ha ejecutado la conducta punible, en los términos del art. 19 de la ley 24.769.

Entiende, en razón de lo expuesto, que la actitud asumida por el Juez Administrativo resulta contradictoria, en virtud de que al analizar el ajuste a la luz de la ley penal tributaria recepta las conclusiones del área penal del 13 de noviembre de 2009 y con ello entiende que el mismo no se encuentra probado, porque no se ha probado la simulación en que éste se sustenta, mientras que no adopta idéntico temperamento en relación a la formulación de la pretensión fiscal, aún cuando el ajuste y su más importante fundamentación son exactamente los mismos.

Alega que si el Juez Administrativo entiende que no hay simulación para instruir una causa penal, tampoco ésta puede válidamente fundar la pretensión fiscal.

Por su parte, afirma que el organismo fiscal impugnó el costo de adquisición del inmueble “San Luis de Garabatá” o el Tacurú a la firma Compañía Americana de Negocios S.A. (CANSA) en el año 2000, adoptándose

con tal propósito el supuesto valor de Mercado de dicho inmueble de U$S 830.000.-, correspondiente a U$S 415 por hectárea (2000 has), desconociendo el declarado por ambas partes de la operación en el Boleto de Compraventa de fecha 28 de septiembre de 2000 cuya copia obra a fs. 80/83 del cpo. Principal –O.I. 79.333- por la suma de U$S 2.650.000 cuya existencia y validez –dice- no está cuestionada.

Afirma que no existe norma legal o reglamentaria alguna que habilite a la Administración a adoptar como costo computable o de adquisición de los inmuebles, su valor de Mercado.

Advierte que el Juez Administrativo, en el acto apelado, abandona el concepto de valor de Mercado y funda su pretensión en los "…parámetros genéricos de determinación contenidos en el primer párrafo del art. 18 de la ley 11.683…", cuestionando a través del uso de dicha herramienta no ya el valor de Mercado del inmueble sino el valor de ingreso al patrimonio al que califica de distorsionado.

En este sentido, se agravia de la utilización de un valor que surge de la "Revista Márgenes Agropecuarios" por tratarse de un valor que no constituye una tasación. Sostiene que, en el caso, el costo presumido no proviene de una tasación, en el sentido técnico del término y realizada por profesionales idóneos, en el que se tengan en cuenta las características particulares del inmueble sino de una revista comercial, que por sus objetivos es insuficiente e inhábil, por la generalidad de sus alcances, para la aplicación del método presuntivo. Añade que las estimaciones que se adoptan son incompletas e imparciales toda vez que en las mismas no se ha tenido en consideración la existencia de la represa de agua existente en el inmueble que por su importancia y magnitud valorizaba el mismo. Agrega que el valor declarado se encuentra respaldado por tasaciones a la fecha de la adquisición del inmueble y a pedido de la firma vendedora de los mismos, CANSA.

Señala que el mismo valor fue también el declarado por CANSA, contraparte de la operación, en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000 y por ello, se trata del precio de adquisición del inmueble y el único que corresponde adoptar según lo dispuesto en el art. 59 de la ley del gravamen.

En cuanto al otro ajuste efectuado por el Fisco y sustentado en la distribución de los resultados originados en la venta de los inmuebles "El Tacurú" y "San Agustín" en los años 2003 y 2004, sostiene que el Juez Administrativo le asignó íntegramente los resultados originados en la venta, al desconocer los términos y alcances del Convenio firmado por ésta con la firma CANSA el 14 de marzo de 2003, por considerar que dicho instrumento carece de determinadas formalidades, tales como la fecha cierta y la existencia de vinculación jurídica entre las partes. Reitera que es el propio Juez Administrativo el que admite que no existió simulación y por ende tampoco existe fundamento para insistir en este ajuste.

Expone que conforme jurisprudencia del propio Tribunal Fiscal, se desprende que la inexistencia de fecha cierta en los contratos, en el ámbito fiscal, no es decisiva en pos de la veracidad incontrastable de los mismos, y que siempre se debe analizar la operatoria en forma armónica y coherente a los efectos relativos a su existencia, alcances y modalidades.

Afirma que no existen razones para dudar de la legitimidad de todas las cláusulas del acuerdo, incluida la referida a la forma de distribución del precio acordada libremente por las partes.

Plantea, en subsidio, que se han verificado errores al establecer el costo computable del inmueble "San Luis de Garabatá" o "El Tacurú", tanto en el PF 2003, como en el PF 2004, porque no se incluyeron los gastos incurridos en su venta en su totalidad, tales como el impuesto de sellos y los gastos de escrituración.

En este sentido, señala que si se imputan la totalidad de los ingresos por estas operaciones, se le debe

permitir también la deducción de la totalidad de los costos generados por las mismas, temperamento que –dice- fue admitido por el propio juez administrativo cuando hizo lugar a la reimputación de las retenciones efectuadas por las mismas operaciones.

A su vez, alega que, conforme surge del Boleto de Compraventa sucripto con la firma CANSA en el año 2000, cuya copia obra a fs. 82/83 del cpo. principal, asumió una deuda de U$S 2.436.057, cuyo pago debía efectivizarse al momento de la escrituración (cláusula tercera). Agrega que, con posterioridad, las mismas partes suscribieron el Convenio del año 2003, obrante a fs. 80/81 del mismo cuerpo, en el cual las partes dejaron constancia de la existencia de dicha deuda. En ese instrumento, reconocieron que a la fecha de su celebración la deuda en cuestión ascendía a $ 3.320.027, producto de su conversión a pesos.

Señala que, en ese mismo instrumento, CANSA renunció al crédito a su favor como corolario de la asignación del 80% del resultado de la venta que allí se pactara (cláusula cuarta).

En subsidio, ante el hipotético e improbable caso que se confirme la determinación, sostiene que corresponde eximirla de los intereses calculados, por mediar un supuesto de mora inculpable, por considerar que el tratamiento fiscal dado a los importes objeto del reparo fiscal fue producto de una razonable aplicación de las normas tributarias involucradas a los hechos en la forma en que éstos se desarrollaron e instrumentaron, como tal sólo cabe eximirla de responsabilidad por la mora en la que eventualmente habría incurrido.

Respecto de la sanción aplicada, sostiene que resulta ilegítima, al no haberse presentado declaraciones juradas inexactas y por esta razón no puede ser castigada con una infracción que objetivamente no ha cometido, ni ha incurrido en falta de diligencia en dicha declaración. Añade que, surge del propio dictamen de la División Penal Tributaria, respecto del ajuste vinculado a la distribución de los resultados de la venta del inmueble efectuada en 2003/2004, que no se probó la existencia de un acuerdo simulatorio en el que fundarlo y con ello a la imposibilidad de esgrimir dicho acuerdo para impugnar la declaración jurada del contribuyente por inexacta.

Agrega que, no puede ser sancionada por una infracción que el propio juez administrativo reconoce que no puede probar que cometió.

En forma subsidiaria sostiene que, al liquidar sus obligaciones se adoptó una interpretación posible y razonable a la luz de las operaciones realizadas e instrumentadas que, a todo evento, pudo haberla llevado a incurrir en un error en su aplicación, que constituiría una razonable equivocación que no merece ser sancionada.

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

II.- Que a fs. 82/106 vta. contesta el Fisco Nacional el traslado del recurso, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa.

III.- Que a fs. 134 se abre la causa a prueba. A fs. 232 se clausura el período probatorio y se elevan los presentes autos a consideración de la Sala “A”.

Puestos los autos para alegar, a fs. 238/241 y 242/249 obran los alegatos del Fisco Nacional y recurrente, respectivamente.

Finalmente, a fs. 250 pasan a sentencia.

IV.- Que corresponde referirse en primer lugar sobre la nulidad planteada por la recurrente con sustento en el rechazo de la prueba ofrecida. Sostiene que el Fisco Nacional no expuso motivo alguno para tomar dicha decisión, cercenando así, según dice el recurrente, su derecho de defensa.

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

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad introducida por el apelante.

V.- Que sentado lo que antecede, corresponde tratar los agravios dirigidos a obtener la revocación del acto venido en curso.

Conforme los antecedentes administrativos acompañados, el actor fue verificado por personal fiscalizador en uso de las atribuciones que le son propias, a fin de establecer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003 y 2004. Ello así, la fiscalización verificó que, hasta junio de 2002, el contribuyente declaraba los inmuebles rurales "San Agustín" y "San Luis de Garabatá" o "El Tacurú" afectados a la obtención de ganancias de la tercera categoría del impuesto, desarrollando con ellos hasta la fecha señalada, las explotaciones conjuntas en las firmas Agropecuaria del Litoral S.A. y Agropecuaria Santa Inés S.A..

Agrega el Juez Administrativo, respecto de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002, que se constató que el contribuyente consignó en la tercera categoría de su declaración jurada, un quebranto que atribuyó a las explotaciones conjuntas mencionadas en el párrafo precedente. Se aclara que dicho quebranto tiene su origen en una deuda a favor del Banco Galicia y Buenos Aires que recaía sobre la Explotación Agropecuaria Santa Inés S.A. y se había dispuesto que la misma fuera asumida por los accionistas de dicha sociedad, correspondiendo al aquí actor la suma de U$S 2.615.000.

Explica el Juez Administrativo que, en el mes de noviembre de 2001, la entidad acreedora desdobla el préstamo con una operación de canje de títulos de deuda – préstamos garantizados, remitiendo la parte de deuda con el rubrado (U$$ 1.006.000) a su filial ubicada en la República Oriental del Uruguay. En el período fiscal 2002, el contribuyente dedujo en concepto de diferencia de cambio la suma de $ 1.810.000, con origen en la revaluación de dicha deuda. En el período fiscal 2003, el responsable acordó con la entidad bancaria la pesificación de la deuda aludida, con efectos retroactivos al 03/02/2002, en razón de ello, la inspección interviniente consideró procedente reintegrar al resultado impositivo del período fiscal 2003, el importe deducido en concepto de diferencia de cambio computada en el período fiscal 2002, restándole el CER y los intereses que ascendieron, en dicho período, a la suma de $ 498.734,74, ello con sustento en lo previsto en el artículo 30 del Decreto que reglamenta la Ley de Impuesto a las Ganancias, en el cual se prevé que "Los recuperos de gastos deducibles impositivamente en años anteriores, se consideran beneficio impositivo del ejercicio en que tal hecho tuviera lugar.

En efecto, conforme se expone, el organismo fiscal procedió a reintegrar en el período fiscal 2003 el

importe de diferencias de cambio computada en el período fiscal 2002, atento la pesificación de la deuda con efecto retroactivo al 03/02/2002, pero se restó del importe a reintegrar la suma atribuible al CER y a los intereses que se encontraban correctamente deducidos en el período fiscal 2002.

Ahora bien, respecto a este ajuste, el recurrente sostiene que debe restarse un monto de CER e intereses mayor al computado por el Fisco.

VI.- Que en razón de lo expuesto, corresponde expedirse en primer lugar sobre los importes que consideró deducibles el Fisco Nacional, respecto de los gastos (intereses y CER) vinculados al inmueble que fue desafectado de la actividad gravada en junio de 2002.

En este sentido, corresponde puntualizar que la deuda se vinculaba con los inmuebles rurales que habían sido afectados a la obtención de ganancia gravada a través de las empresas señaladas, habiendo desafectado –como se expuso- de tales empresas a los inmuebles de su propiedad en junio de 2002.

En este sentido, corresponde señalar que la recurrente sostiene que el monto deducible en el período fiscal 2003 correspondiente a dicha deuda es mayor al computado por el organismo fiscal.

Por su parte, el ente fiscal plantea que si bien el monto de los conceptos (intereses compensatorios, CER e intereses compensatorios del 5%) indicados por la recurrente son correctos, sólo corresponde calcular el CER e intereses hasta el mes de junio de 2002, por ser esa la fecha en que se informó el cese de la explotación del inmueble.

En razón de lo expuesto, corresponde analizar si corresponde la deducción de aquellos conceptos en su totalidad, como afirma la recurrente, o si sólo deben considerarse aquellos devengados hasta la desvinculación del bien de la actividad gravada, como interpreta el Fisco Nacional.

VII.- Que en ese contexto, la suscripta comparte lo resuelto por esta Sala -en su anterior composición- en la causa “Terminales Río de la Plata S.A” de fecha 09/09/14 con remisión a los precedentes “Supermercados Acasusso” de fecha 14/04/98; “Alto Paraná S.A.” de fecha 03/11/99 y “Paranatex S.A.” de fecha 16/02/00, sobre el tema en debate. Señaló entonces que *“…la ley del impuesto a las ganancias se estructura, para determinados sujetos, sobre la base de tres elementos que conforman la definición de renta: la periodicidad, la permanencia de la fuente y la habilitación de la misma, bien que de acuerdo al texto del art. 2°, Inc. 1, de la ley, puede apreciarse la distinta función que se le asigna a cada uno de estos elementos. Ello así por cuanto con la citada norma son ganancias "...los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación...".*

“Como fácil resulta advertir, hay una clara y lógica asociación entre ellos. La renta debe ser susceptible de periodicidad (en el sentido que sea de tal naturaleza que se tenga la posibilidad de ser producida por una fuente), pero al tiempo debe reunir aquellas condiciones que hacen que una renta pueda eventualmente producirse con tal periodicidad: esto es, por un lado, tener la fuente habilitada y por otra parte, que dicha fuente sea lo suficientemente inalterable (permanente) como para que nuevas rentas puedan seguir produciéndose sin agotarla.

“…Que en consonancia con la descripta economía del gravamen, la ley 20.628, en orden al procedimiento de cálculo para obtener el resultado neto, refiere a la detracción del resultado bruto derivado de las distintas prestaciones efectuadas, de los gastos, los insumos no erogables (amortizaciones) y las deducciones.”

“En este orden de ideas, cabe recordar que si bien la ley de impuesto a las ganancias no contiene una verdadera definición de gasto, de sus artículos 17 y 80 (t.o. en 1986) surgen las condiciones que debe reunir para que este sea computable, a la vez que en otros artículos de la ley de marras se enuncian los conceptos deducibles y no deducibles (más allá de que en rigor se admiten deducciones que no constituyen técnicamente "gastos", como por ejemplo las pérdidas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor y por delitos cometidos por empleados).”

“Es imprescindible, en el contexto de la ley, que ese gasto sea "necesario", es decir, que sea ineludible para conseguir el fin determinado, bien entendido que a los efectos de su calificación, no debe ser valorado desde el punto de vista de la libertad del contribuyente sino por su relación con el propósito que se busca."

“Por otra parte, el "gasto" debe estar relacionado con un "rédito". En otros términos, la deducción procede cuando el beneficio es gravable, pues como bien se ha dicho, desde el momento que en el balance fiscal no se incluyen todas las utilidades obtenidas por el contribuyente sino las sujetas al impuesto, es lógico que no puedan deducirse los desembolsos que afecten réditos exentos del gravamen o beneficios que se hallen al margen del mismo. Tal idea, receptada por el entonces régimen del impuesto a los réditos en su art. 5º, es hoy ratificada por la ley del impuesto a las ganancias, que en su actual art. 17 dispone que "en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto".

“Por último, es condición que hace a la procedencia de la deducción del gasto, la sustantividad de su "objeto", en el entendimiento de que su fin sea el de "obtener, mantener y conservar" una ganancia.”

“…Que es así como en un todo de acuerdo con los preceptos más arriba enunciados y en atención a las condiciones que el "gasto" debe evidenciar a los efectos de su deducción, el legislador ha querido que para establecer la ganancia neta "se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley en la forma que la misma disponga" y ellos son (aunque con las restricciones expresas contenidas en la misma) los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restaran de las ganancias producidas por la fuente que los origina...".

“La ley consagra, consecuentemente, el principio de la inmediatez causal entre los "gastos" y la "renta gravada", lo que equivale a decir que entre dichos conceptos debe existir una relación de causa efecto.”

“La doctrina expuesta no es sino derivación de una interpretación sistemática del propósito y alcance de la ley del impuesto a la renta argentino, y permite concluir que la definición general de los gastos deducibles tiene el sentido de que deben tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravables (que se manifiestan en la conjugación de los elementos mencionados en el considerando anterior) en contraposición de las erogaciones que podrían originarse no con esa finalidad.”

VIII.- Que bajo tales premisas corresponde resolver el caso de autos, teniendo en cuenta que, como se expuso precedentemente, las partes no discuten los valores que se vinculan al préstamo señalado por diferencia de cambio, intereses y CER, pero se encuentra en discusión si corresponde que sean deducidos en su totalidad, como sostiene la recurrente o solo el importe correspondiente hasta la desafectación del inmueble rural, de la actividad gravada.

IX.- Que con base a lo expuesto, corresponde señalar que la limitación en el cómputo que realiza el organismo fiscal respecto de los intereses y CER que se devengaron durante el período en que el inmueble estuvo afectado a la actividad gravada se encuentra ajustado a derecho, toda vez que como quedó dicho, únicamente son

deducibles los gastos efectuados para la obtención, mantenimiento y conservación de rentas gravadas, situación que no se da en la especie, con posterioridad a la desafectación del inmueble en cuestión. No se encuentra en discusión que los inmuebles se encontraron afectados a la actividad gravada hasta junio de 2002.

En virtud de lo cual corresponde confirmar el presente ajuste.

X.- Que corresponde analizar ahora los ajustes relacionados con las ventas de los inmuebles rurales “San Agustín” y “San Luis de Garabatá”.

Ello así, y en cuanto al inmueble “San Luis de Garabatá o El Tacurú”, el organismo fiscal concluyó que el valor de ingreso al patrimonio exteriorizado por el contribuyente en la declaración jurada del impuesto en trato en el período fiscal 2000, sería superior al valor de mercado en el citado período.

El Fisco expone que dicho inmueble, de una superficie aproximada de 2000 hectáreas, ubicado en la zona de Curuzú Cuatiá, provincia de Corrientes, se exteriorizó en la declaración jurada del impuesto a las ganancias, a partir del período fiscal 2000, a raíz de la compra que habría efectuado a la empresa CAN S.A., sociedad en la cual el recurrente poseía una participación accionaria del 66%. El otro accionista de esta empresa sería la sociedad uruguaya denominada Dawber Investment S.A. La compra examinada habría sido realizada el 28/09/2000, documentándose a través de un boleto de compraventa suscripto por el actor por la suma de U$S 2.650.000, representando éste, un valor de U$S 1.325 por hectárea.

La administración destaca que al producirse la exteriorización del inmueble referido en el patrimonio del responsable, en el período fiscal 2000 (compra), como en los períodos siguientes 2003 y 2004, en los cuales se produjeron las ventas, el recurrente y la empresa CAN S.A. se encontraban vinculados económicamente, lo cual, si bien no resultaría un impedimento para que los sujetos vinculados realizaran operaciones entre sí, habilitan al Fisco a fiscalizar todos los aspectos que rodearon tales operaciones.

Ello así, los funcionarios fiscales procedieron a circularizar a distintas inmobiliarias y revistas especializadas en la valuación de inmuebles rurales, y luego del análisis de las respuestas obtenidas, concluyeron que el valor de costo del inmueble debió ser inferior al declarado por el contribuyente. En este sentido, el organismo consideró al valor que surgía de la revista Márgenes Agropecuarios cuyos antecedentes se encuentran adjuntados a fs. 336 a 340 del cpo. principal N° II de los ant. adm. y donde se observa el precio por hectárea de un inmueble en la zona de Curuzú Cuatía, que ascendía en el año 2000, en promedio a U$S 415. Se aclara que se obtuvieron valores inferiores, pero se tomó el mayor valor considerando la valuación menos perjudicial para el contribuyente.

En razón de lo expuesto, concluyó el Juez Administrativo que el valor de ingreso al patrimonio declarado por el actor respecto del inmueble rural en cuestión se encontraba sobrevaluado, lo cual incidió en desmedro del resultado gravado por el impuesto a las ganancias, al producirse la venta del referido bien a terceras empresas en los períodos fiscales 2003 y 2004.

XI.- Que en ese contexto fáctico, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo recaudador, se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Cabe precisar que si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la

administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse algunas de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

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

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

Como con acierto explicara la Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea Marta Elisa", *"…debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiara 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"* (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/2017 sostuvo que "*…la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, ´sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio –como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos 197:210; 205:31; 210:107)´, y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la*

explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa (doc. Sala II del Fuero in re: ´Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA-TFN N 13.855-I c/DGI" del 22/02/01, y sus citas).

Asimismo, *"en algunos casos, las presunciones se caracterizan para configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible" (conf. Sala I en causas: "Chieza SA, del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. Y "Candle SA", op. Cit.).*

"A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David", op. Cit., y "Candle SA", op. Cit.; esta Sala in re: "Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI", del 14/06/04)".

XII.- Que bajo tales pautas, y en lo que se refiere al método empleado, la recurrente ha planteado su disconformidad con el mismo, basando su defensa en que el valor de adquisición que adopta el Fisco, en lugar del declarado, fue extraído de una publicación y por ende, no consituye una tasación. Agrega que no se basó en un hecho cierto y no se tuvo en cuenta la represa que incluía el inmueble.

A su vez, plantea que el Fisco debió haber acompañado tasaciones correspondientes a la época en que se realizó la venta.

Sentado lo que antecede, corresponde señalar que se encuentra verificado que, en el período en el que se produjo la compra del inmueble en cuestión por parte del recurrente, éste se encontraba vinculado con el vendedor, circunstancia que si bien, no implica que los sujetos no pueden realizar esta clase de operaciones, habilitan al organismo fiscal a verificar la razonabilidad de los montos declarados.

Por su parte, es dable señalar que los valores informados por las inmobiliarias circularizadas así también por la revista márgenes agropecuario (vid. ant. Adm. a fs. 338/339, 386, 362/364 y 374/375 del cpo. principal N° II), resultaron en todos los casos significativamente inferiores al que surge del boleto de compraventa, circunstancia que fuera expuesta por el Juez Administrativo en los cuadros expuestos en la resolución apelada -vid. fs. 29/30 de autos-, y por ende, es dable concluir que el proceder fiscal que impugnó el valor expuesto en el boleto de compraventa, en base a la información obtenida de las circularizaciones efectuadas, resulta razonable, encontrándose ajustado a derecho y no mereciendo reprobación alguna.

Ahora bien, y en cuanto al agravio del actor respecto a que el Fisco utilizó el valor que surge de una Revista, cabe señalar que el Juez Administrativo deja constancia que tomó el valor más alto, que surgía de la revista en cuestión, entre aquellos informados, para obtener así la valuación menos desfavorable para el actor, al computarla contra los valores de venta del inmueble señalado y por ende no corresponde hacer lugar al agravio de la recurrente, en tanto que tal decisión generó un ajuste de menor cuantía. Por lo demás, corresponde señalar que, surge de los pedidos de información confeccionados por el Fisco, que se expusieron las particularidades del inmueble rural en cuestión, dejando constancia que incluía una represa. Además, si bien el pedido de información

se cursó con posterioridad, se solicitó expresamente el valor del inmueble en el año 2000 y en el 2003.

Asimismo, se desprende que los valores de venta del inmueble rural en los períodos fiscales 2003 y 2004 efectuada en forma fraccionada a terceros independientes, son similares a los obtenidos por el Fisco –para el período fiscal 2003- en respuesta a las circularizaciones efectuadas, y en todos los casos presentan un leve aumento respecto de la información que brindaron para el período 2000, circunstancia que evidencia que los valores brindados por las inmobiliarias consultadas resultaron razonables y acordes con el valor de mercado del inmueble y permiten apoyar la tesis fiscal al impugnar el valor originalmente declarado por tratarse de un valor notoriamente superior al valor de mercado del inmueble.

En este sentido, corresponde señalar que entre el valor de compra por héctarea que surge del boleto de compraventa para el período 2000 y el de la posterior venta fraccionada en los períodos 2003 y 2004 a terceros independientes, se evidencia una notoria caída del precio por héctarea que no ha sido justificada por el recurrente y que también permite abonar lo irrazonable del precio que surge del boleto señalado.

En razón de todo lo expuesto, se desprende que el proceder fiscal se ajustó a derecho, dando debido sustento a lo dispuesto por el primer párrafo del art. 18 de la ley de procedimiento fiscal. Ello así, y si bien se encuentran agregadas ante esta instancia las contestaciones de dos oficios en las que se ratifican las tasaciones efectuadas por las inmobiliarias que habrían sido solicitadas por la empresa vendedora (CANSA), lo cierto es que resultan insuficientes para conmover el criterio fiscal, ante la contundencia de los elementos colectados por el Fisco en la instancia administrativa, por lo que corresponde confirmar el presente ajuste.

En este sentido, cabe rechazar el planteo que en forma subsidiaria introduce el actor, respecto a que se incremente el valor del inmueble, con el valor asignado a la represa en su activo, en tanto que lo expuesto no encuentra sustento legal, y siendo que el valor de la represa ya se encuentra considerado en las valuaciones oportunamente informadas.

XIII.- Que corresponde referirse ahora sobre el ajuste sustentado en el precio de venta consignado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias para determinar el resultado de las ventas de los inmuebles “San Luis de Garabatá” o “El Tacurú” y “San Agustín”.

En este sentido, el organismo fiscal verificó, luego del análisis de las escrituras de venta que tuvo a la vista (vid. fs. 40/50 de las actuaciones principales) que los precios que surgen de tal documentación no fueron los considerados por el actor al momento de determinar el resultado gravado por el impuesto a las ganancias por las ventas de tales inmuebles.

Conforme surge de los antecedentes administrativos, para determinar el resultado de tales operaciones, el contribuyente tomó en consideración una distribución del precio de venta que habría sido acordada con la firma CAN S.A. (convenio del 14/03/2003), en el cual se pactaba que el 80 % del precio de venta del inmueble “El tacurú” y el 60 % del precio de venta del inmueble “San Agustín”, se transfieran a la empresa CAN S.A.. En razón de ello, el actor solamente exteriorizó como precio de venta de los citados campos, el 20 % del valor de “El Tacurú” y el 60% del precio de venta del inmueble “San Agustín”, razón por la que el contribuyente solo declaró el 20% y el 40 % del precio de los inmuebles.

Sobre el particular, agrega el Fisco que se observó que la documental arrimada en sustento del proceder del rubrado, convenio del 14/03/2003, resulta ser un instrumento sin fecha cierta, y además no se aportó ningún otro documento que sustente lo contemplado en el mismo, es decir que el tratamiento otorgado por el responsable a las sumas transferidas a la firma CAN S.A. por la venta de los inmuebles señalados, no tendría respaldo

documental. Sostiene el Juez Administrativo que el recurrente debió imputar en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias el 100% del ingreso resultante de las aludidas ventas a los efectos de determinar el resultado alcanzado por el impuesto en trato.

En razón de lo expuesto, corresponde señalar que más allá de las objeciones en cuanto a las formalidades que presenta el Convenio celebrado con la empresa "Compañía Americana de Negocios S.A." (CANSA), lo cierto es que la distribución del precio de venta que habrían convenido, no implica la distribución de los ingresos a efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, los cuales debieron ser declarados en su totalidad por el actor, quien poseía un boleto de compraventa que documentaba la compra de tales propiedades, no existiendo controversias respecto a que contaba con la posesión.

En efecto, el hecho de acordar que parte de los ingresos que se obtengan por las ventas, serían transferidos a la empresa CAN SA, a efectos de cancelar la deuda que se mantenía con dicha firma, no implica que puedan distribuirse los ingresos obtenidos para liquidar el impuesto a las ganancias, en tanto que no existe sustento legal que avale tal proceder.

En este sentido, se comparte lo manifestado por el Juez Administrativo respecto a que sin perjuicio de las deficiencias "formales" del convenio obrante en los antecedentes administrativos, puede afirmarse que de tal documento sólo surgiría la modalidad de cancelación de un pasivo que el rubrado mantendría con la empresa CANSA, y que la modalidad elegida no debería en ningún modo modificar la imputación del 100% del resultado por la venta de los inmuebles, a los fines del cálculo del impuesto a las ganancias.

Por su parte, cabe señalar que las conclusiones que surgen del Dictamen emanado por la División Penal Tributaria tuvieron como consecuencia que el organismo fiscal no formule denuncia penal, pero no resultan hábiles para modificar el criterio fiscal, no generándose una contradicción con lo dispuesto por el Juez Administrativo, como contrariamente sostuvo el actor.

Ahora bien, en cuanto a lo solicitado por la recurrente respecto al cómputo de los gastos vinculados con la venta de los inmuebles, que no habrían sido oportunamente considerados, no corresponde hacer lugar a lo solicitado, toda vez que de la contestación del oficio obrante a fs. 150/152 y del informe pericial contable a fs. 176/179 se desprende que la factura confeccionada por el escribano interviniente, detallando los gastos generados por la venta del inmueble, fue emitida a nombre de la empresa Compañía Americana de Negocios S.A., lo que demuestra palmariamente que fue la firma que abonó los gastos en cuestión, no existiendo, por lo demás, otros elementos que permitan considerar que fueron abonados por el recurrente.

En razón de lo expuesto, corresponde confirmar el presente ajuste.

XIV.- Que en cuanto a la reimputación de los resultados obtenidos por la venta de los inmuebles rurales como así también del cómputo de las retenciones practicadas por el Escribano interviniente, sólo cabe su confirmación, en tanto que el proceder fiscal no merece reparos, no habiendo presentado agravios el recurrente sobre los mismos.

En virtud de lo que antecede, corresponde confirmar la totalidad de los ajustes efectuados en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003 y 2004, con costas.

XV.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios aplicados, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la 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, con costas.

XVI.- Que corresponde ahora analizar la sanción aplicada, con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere -en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie de conformidad con lo sostenido en los Considerandos precedentes en los cuales se analizaron los ajustes que surgen de la determinación apelada.

De tal forma, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiende que deben excluirse aquellas sanciones exigidas de modo objetivo.

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

“Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos – 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede

apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos -316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ 23771, fallada el 31/10/1997)".

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

Sentado lo expuesto, es dable concluir que se encuentra verificado el aspecto objetivo que requiere la figura en cuestión, en tanto que, como se expuso precedentemente, se confirman los ajustes que surgen de la determinación apelada.

Finalmente, no se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto en su justa medida y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma.

No obstante lo expuesto, cabe añadir con relación al quantum de la multa aplicada, que si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo, no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, en el caso concreto entiendo que corresponde reducirla a su mínimo legal de la escala punitiva, es decir 50% del tributo omitido, pues se observa que el Juez Administrativo no ha dado mayores fundamentos para justificar el agravamiento de la pena del contribuyente de autos. Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

Adhiero al voto de la Vocal Instructora.

En mérito a la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la resolución apelada en cuanto determina el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2003 y 2004 y liquida intereses resarcitorios.

2.- Confirmar el encuadre de la sanción aplicada debiendo reducirla a su mínimo legal.

3.- Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59 del RPTFN, por encontrarse vacante la vocalía de la 3era. Nominación.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.26 15:15:48 -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: 2023.06.28 12:33:19 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 12:33:21 -03:00