Informe firma conjunta

Número: IF-2025-27855906-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 18 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 34.427-I; "La Cascada Club Vacacional SA s/apelación"

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **Expediente N° 34.427-I** caratulado **"La Cascada Club Vacacional S.A. s/apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. La Cascada Club Vacacional S.A. (en adelante, La Cascada) interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 107/2010 dictada por la Dirección Regional Neuquén de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determina de oficio su obligación frente al impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2004 a 2008 y se la intima a ingresar los saldos resultantes, más intereses resarcitorios (art. 37). Además, en dicho acto se le aplica senda una multa por defraudación, en los términos del art. 46 de la citada ley (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal, La Cascada plantea en primer término la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio y para sancionarla por el período 2004. Alega que el plazo comenzó a contarse el 1° de enero de 2006 y venció el 31 de diciembre de 2010.

Opone también la excepción de cosa juzgada porque en el fallo Hermitage S.A. ya se resolvió que el impuesto es un impuesto a la renta, no patrimonial. Adjunta copia del fallo.

En cuanto a la pretensión fiscal, alega que La Cascada explota tiempo compartido en lotes de San Carlos de Bariloche que adquirió su fundador y principal accionista.

En el año 1997, el socio fundador transfirió las acciones y La Cascada por acta de directorio aceptó la compra de los lotes incorporándolos como una inversión, ya que su destino ya no era el tiempo compartido.

Así, contablemente se registró una deuda a favor del accionista que fue quien compró los lotes.

Dice que La Cascada nunca ejerció la actividad, razón por la cual en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias no declaró resultados; por ende, no puede recurrir tampoco al mecanismo de compensación del

art. 13 de la ley 25.063, lo cual, según señala, obsta a la aplicación del gravamen creado en dicha ley.

Por todo ello, solicita que se revoque la Resolución, con costas.

II. A fs. 69/74 la representación fiscal contesta el traslado del recurso, y por las consideraciones que expone pide que se confirme su acto, también con costas.

III. A fs. 77 la entonces Vocal Instructora decidió tratar la prescripción y la defensa de cosa juzgada planteadas con el fondo y, no habiendo pruebas a producir, a fs. 96 se eleva a consideración de la Sala.

IV. Corresponde referirse, en primer lugar, a las defensas diferidas a fs. 77.

Respecto a la prescripción del período fiscal 2004, la defensa no puede prosperar. Ello así toda vez que la Resolución recurrida fue emitida el 9 de diciembre de 2010 cuando, según admite inclusive La Cascada, estaba corriendo el plazo que venció recién el 31 de diciembre de ese año.

En cuanto al efecto de cosa juzgada, debe decirse que dicho efecto no puede tener lugar por una sentencia dictada en un juicio seguido por otro contribuyente. Es que la excepción de cosa juzgada busca impedir que se vuelva a juzgar una cuestión ya resuelta en el mismo o en otro juicio, pero en el caso, La Cascada no invoca la existencia de otro juicio, sino que lo que invoca es una jurisprudencia emitida en otro caso.

Para los demás contribuyentes, como La Cascada, lo allí decidido es un criterio cuya aplicación en cada caso en concreto corresponde evaluar a este Tribunal a partir de los hechos y las pruebas rendidas sobre los mismos.

Por ello, deben rechazarse las excepciones, con costas, en virtud de haberse planteado y tratado como de previo y especial pronunciamiento (art. 171, inc. e), ley 11.683).

V. Corresponde ahora decidir si la Resolución se ajusta a derecho.

Allí se determinan de oficio las obligaciones de La Cascada en el impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2004 a 2008 en virtud de haberse configurado el hecho imponible previsto en el entonces vigente art. 1° de la ley 25.063.

Cabe recordar que dicho gravamen únicamente gravaba los activos de las empresas, valuados según las normas de la propia ley, que tuvieran potencialidad de generar una renta.

En efecto, la ley presumía que el activo de una empresa debía producir, como mínimo, una rentabilidad equivalente al 1% de su valor, y su objetivo era, castigar la tenencia de un capital que, en condiciones de generar ganancias, permaneciera improductivo.

En el caso, el único agravio que invoca La Cascada es la falta de consideración del pasivo originado en la transferencia de los lotes ubicados en la Ciudad de San Carlos de Bariloche por parte de su accionista y fundador.

El juez administrativo no objeta el pasivo, ni su monto ni origen, tampoco su debida contabilización.

Lo que dice es que no corresponde su detracción del activo que es lo que hizo La Cascada en sus declaraciones jurada de los períodos fiscales 2007 y 2008 en las que incluyó el inmueble en el rubro *Bienes no computables*, ya que *justamente son los activos improductivos la base del impuesto y no las utilidades que genera.*

Las declaraciones juradas de los períodos anteriores, 2003 a 2006, directamente no las presentó, es decir que tampoco en ellas gravó el activo integrado por los lotes.

Y si bien la recurrente invoca a su favor el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa “Hermitage” (*Fallos* 333:993), lo cierto es que los antecedentes allí tenidos en cuenta para su aplicación no son idénticos.

En efecto, en los períodos que aquí interesan La Cascada no era una empresa en quiebra, ni tampoco tuvo impedimentos para desarrollar su actividad y así generar las ganancias presumidas por el entonces vigente impuesto a la ganancia mínima presunta. Tan sólo dijo que no explotó el inmueble y esa falta de explotación de un activo era, precisamente, el hecho imponible del gravamen, derogado en el año 2016 por la ley 27.260.

La Cascada se agravia de la imposibilidad de aplicar el art. 13 de la ley, pero tampoco acreditó haber declarado quebrantos en el impuesto a las ganancias en los mismos períodos.

Es por ello que la jurisprudencia que cita en sustento de sus agravios no resulta aplicable y, no habiéndose formulado otros agravios que permitan modificar la pretensión fiscal, corresponde entonces su confirmación, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados que son accesorios y se devengan en forma automática por la demora en el ingreso debido.

VI. En cuanto a la multa de defraudación aplicada en la Resolución recurrida, si bien es cierto que La Cascada no presentó declaraciones juradas en los períodos fiscales 2004 a 2006 y las presentó en forma inexacta en los períodos 2007 y 2008, al declarar como no computable un monto que no revestía dicha condición, lo cierto es que el juez administrativo no fundó debidamente que esa conducta fuera atribuible a una maniobra o ardid en orden a encuadrarla en el art. 46 de la ley 11.683 (t.v.).

En efecto, para ello invocó solamente la presunción prevista en el art. 47, inc. c) de dicha norma, que infiere el dolo de la manifiesta disconformidad de las declaraciones juradas con las normas aplicables, en el caso, el art. 12 de la ley 25.063.

Cabe recordar que el criterio de la Cámara que ejerce como tribunal de alzada es que “Así como la omisión de pago de impuestos -presupuesto de hecho descripto en el art. 45 de la ley de procedimiento- es una figura cuyo elemento intencional surge del acaecimiento del hecho mismo -por presumirse la existencia, al menos, de negligencia en la presentación de las declaraciones juradas-, en la figura de la defraudación, la intención dolosa ha de ser probada por la Administración. La presunción de dolo en las infracciones tributarias ha de ser desechada, sin más, por ser contraria a elementales principios constitucionales de presunción de inocencia en materia penal (conf. este sala, in re “Matelec SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 21/04/16)” –conf. “Yariguarenda S.A.”, sentencia del 15.2.2024-.

Entonces, no se advierte en la Resolución una fundamentación acorde a la gravedad de la imputación realizada. En el caso, los ajustes fueron practicados a partir de la documentación aportada por La Cascada a la fiscalización, circunstancia que razonablemente desacredita la presunción de dolo endilgada por el juez administrativo; más ello no implica dejar impune la conducta de La Cascada.

Por ello, la multa aplicada en la Resolución debe ser la prevista en el art. 45 de la ley, graduada en el 70% de las obligaciones fiscales que se dejaron de ingresar.

Corresponde entonces confirmar parcialmente la Resolución recurrida, con costas al Fisco Nacional, en la parte que se confirma, y costas por su orden en la parte de la sanción que se reencuadra (art. 164, ult. párr., ley 11.683).

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato efectuado en el voto de la Dra. O' Donnell, como así también lo decidido con relación a las excepciones de prescripción y cosa juzgada, las que deben ser rechazadas, con costas, conforme el Considerando IV.

II.- Que en lo que hace a la cuestión en debate adhiero a los argumentos desarrollados en el Considerando V de su voto para confirmar el ajuste practicado en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta junto con sus intereses resarcitorios, con costas.

III.- Sin embargo, disiento con el reencuadre de las sanciones propuesto en el voto de la Vocal Instructora, al entender que las mismas deben ser confirmadas por las razones que se exponen a continuación.

Que en autos el Fisco Nacional aplicó las multas con sustento en los arts. 46 respecto de los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006; y 46 y 47 inc. c) para los períodos fiscales 2007 y 2008 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL", sentencia del 9/09/2014).

Por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: "Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI"); destacándose que en caso concreto, se invocó el art. 47 inc. c) de la ley 11.683, el cual presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.

Que en caso de autos, la recurrente no presentó las declaraciones juradas del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006, mientras que las correspondientes a los períodos fiscales 2007 y 2008 fueron confeccionadas con datos engañosos, y si bien, como se manifiesta en el voto de la Vocal Instructora, los ajustes fueron practicados teniendo en cuenta la documentación proporcionada por la actora, dicho comportamiento constituye un indicador posterior al momento de la conducta reprochada. Que lo dicho, pone de resalto que deviene acertado el encuadre dado por el Juez Administrativo en razón de corroborarse la situación tipificada por la presunción del art. 47 inc. c) de la ley de procedimiento fiscal, sin que la apelante haya arrimado probanzas en contrario.

IV.- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I- 1.- Que comparte en lo sustancial lo decidido por la Dra. O´Donnell respecto a la excepción de cosa juzgada.

2.-Por su parte, estimo pertinente hacer algunas consideraciones respecto al planteo de prescripción

introducido por la actora, sin perjuicio de coincidir con la conclusión de la Vocal Instructora.

Que la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada).

Que el propio cómputo efectuado por la actora en el recurso (vide fs. 51) da cuenta que si ésta consideró que la prescripción comenzó a correr desde el 1 de enero de 2006 y los cinco años finalizaron -de acuerdo a lo previsto por la ley de rito- el 31 de diciembre de 2010, al momento del dictado del acto cuestionado en autos (9 de diciembre de 2010), el Fisco estaba facultado para determinar el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Asimismo, entiendo que resulta de aplicación en autos la suspensión fijada por art. 44 de la ley N° 26.476 (B.O. 24/12/2008, entrada en vigencia en la misma fecha). Que dicha norma dispuso “Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”, es decir que para que operara la suspensión, el término de prescripción debía encontrarse *“en curso”*, lo que ocurría en este caso respecto al período 2004.

Que cabe remarcar que dicha ley estableció que la suspensión del plazo se fijaba con *carácter general*, es decir que resulta comprensiva de la totalidad de los contribuyentes y responsables, interpretación ha sido receptada por la C.S.J.N. en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.” en fallo de fecha 26/11/91, al resolver respecto del art. 49 de la ley 23.495, situación que resulta análoga a la aquí planteada (véase La Ley, T.1992/B, pág. 456).

Todo ello me lleva a concluir que las facultades del Fisco Nacional para dictar el acto determinativo no estaban prescriptas.

3.- Por lo expuesto, voto por rechazar sendas excepciones de previo y especial pronunciamiento articuladas y cuyo tratamiento se difirió a esta instancia, con costas.

II- Que comparto en lo sustancial lo expuesto por la Vocal Instructora en cuanto confirma el ajuste practicado por el acto determinativo respecto al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los períodos 2004 a 2008 con más sus accesorios.

III- Que ello así, resta referirse a la multa aplicada en los términos del artículo 46 de la ley de rito fiscal, adelantando que no comparto el reencuadre propiciado por la Dra. O´Donnell.

Que surge del acto apelado que la imputación relativa a los períodos 2004, 2005 y 2006 se sustenta en atribuir la omisión dolosa por la falta de presentación de declaraciones juradas del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta; rmientras que con relación a los períodos 2007 y 2008 se endilgó que las declaraciones juradas presentadas fueron confeccionadas con datos engañosos al haber incluido dentro del rubro de los “bienes no computables” un bien computable, ello en contraposición a las disposiciones del artículo 12 de ley del mentado gravamen y utilizando el Fisco la presunción establecida por el artículo 47, inciso c) de la ley de

rito fiscal.

Respecto a la imputación por los periodos 2004, 2005 y 2006, la misma luce justificada en tanto surge de las constancias de autos que se ocultó intencionalmente la concreción del hecho imponible del tributo y, por ende, a real capacidad contributiva de la recurrente; en tal sentido, ello bajo ningún punto de vista puede alegar negligencia o error, a lo que se agrega que, a partir de la labor de la fiscalización, es que se detectó la inconsistencia mencionada.

En cuanto a los períodos 2007 y 2008, cabe remarcar que el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CNACAF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

Demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario (en este caso la del inc. c), y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el Ente Recaudador.

La citada norma establece que “se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: c) la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso”.

Con relación a ello, cabe traer a colación lo sentenciado por el Dr. Carlos Porta in re “Cochería Tacuarí de Campos y Cía. SCA “ (TFN, Sala B, sentencia del 11 de febrero de 2008): “Que el inciso c) en realidad contiene una remisión al inciso a) (inexactitud en las declaraciones juradas) y al inciso b) (documentos que le sirvan de base), pero observado el fenómeno desde otra perspectiva: la disconformidad con las normas aplicables. Ahora bien, si no se precisa el concepto pareciera que este inciso sería de aplicación en todos los supuestos, pues es evidente que siempre que hay una diferencia en menos de impuesto, es que las normas se han aplicado "disconformemente". Que no ha sido esa la intención del legislador pues para ello usó un sistema taxativo en el artículo que indica que se trata de supuestos distintos y el matiz diferencial está dado, por el hecho de que la disconformidad sea "manifiesta", lo que exige que la disconformidad sea casi radicalmente opuesta a lo que la norma dice y no se trate de problemas de dudosa interpretación”.

En el caso concreto, el inciso c) del artículo 47 se encuentra debidamente acreditado por el Fisco, en tanto el acto apelado exteriorizó acertadamente que la manifiesta disconformidad con las normas está dada al incluir como un “bien no computable” a un bien computable, incumpliendo con lo dispuesto en el artículo 12 de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, circunstancia que –cabe insistir- no hubiera sido exteriorizada de no mediar la actividad fiscalizadora del organismo recaudador.

Por lo expuesto, al vislumbrarse una intención de la aquí actora de ocultar su realidad impositiva, lo que repercutió en un menor ingreso al erario público, considero que la sanción discutida se encuentra debidamente justificada, advirtiéndose elementos suficientes para tener por configurado los aspectos objetivo y subjetivo del ilícito atribuido, y no existiendo causales o prueba que justifiquen una dispensa, o reducción de la graduación aplicada.

En efecto, corresponde confirmar la multa aplicada.

IV- Por lo expuesto, voto por: i) Rechazar las excepciones previas de cosa juzgada y prescripción articuladas por la actora, con costas; ii) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1. Rechazar las excepciones opuestas, con costas.

2. Confirmar la Resolución N° 107/2010 en todas sus partes, con costas..

3. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de La Cascada Club Vacacional SA, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la etapa procesal cumplida, conforme lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432, de la siguiente manera:

i) Por las excepciones, en las sumas de $8.636 por la representación procesal y $13.287 por el patrocinio letrado.

ii) Por la cuestión de fondo, en las sumas de $43.183 por la representación procesal y $66.436, por el patrocinio letrado.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.17 15:14:38 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.18 08:51:00 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.18 10:02:00 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.18 10:02:01 -03:00