República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-16510133-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Febrero de 2025

Referencia: SENTENCIA; EXPTE. N° 35.630-I (Y SUS ACUM.); "SUHURT MIGUEL ANGEL"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° 35.630-I caratulado: "SUHURT MIGUEL ANGEL S/ APELACIÓN" (y sus acumulados Exptes. N° 35.631-I y N° 35.632-I, de nombre "FERNANDEZ ANDREA KARINA S/ APELACIÓN" y Exptes. N°35.633-I, N° 35.634-I y N° 36.831-I, caratulados "PILILO SRL S/ APELACION");

Y CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 37/41vta., fs. 172/186vta., fs. 268/282vta., fs. 464/469, a fs. 537/542 y a fs. 670/682 se presentan los recurrentes e interponen recursos de apelación contra las resoluciones N° 388/11 DO (DV RRMP), N° 389/11 DO (DV RRMP), N° 390/11 DO (DV RRMP), N° 391/11 DO (DV RRMP), N° 392/11 DO (DV RRMP), todas de fecha de fecha 08/11/2011, y la resolución N°364/12 DO (DV RRMP) de fecha 28/09/2012, suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En lo que respecta a Pililo SRL:

- Mediante la resolución N° 388/2011 (DV RRMP) se le determina de oficio el IVA por los periodos fiscales 07/2007 a 02/2008 y 04/2008 a 09/2009, en la suma de $ 1.093.924,42 con más $ 898.656,95 en concepto de intereses resarcitorios, haciéndose expresa reserva de la eventual aplicabilidad de la sanción que pudiera corresponder, en los términos del art. 20 de la Ley 24.769.
- A través de la resolución N° 389/11 DO (DV RRMP), se le determina de oficio el Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2009 por la suma de $ 469.020,19 con más $277.659,96 en concepto de intereses resarcitorios, haciendo expresa reserva de la eventual aplicación de las sanciones que pudieran corresponder, en los términos del art. 20 de la ley N° 24.769.
- Finalmente, por medio de la resolución N° 364/12 DO (DV RRMP), se le aplica una multa de $ 1.274.047,53, equivalente a tres (3) tantos el impuesto evadido correspondiente al IVA de los periodos fiscales 07/2007 a 02/2008, 04/2008 y 05/2008 y 06/2009 a 09/2009, con sustento en los arts. 46 y 47 incs.

b) y c) de la ley de procedimiento fiscal.

Con relación a la Sra. Andrea Karina Fernández:

- Por medio de la resolución N° 390/11 DO (DV RRMP), se le determina de oficio el IVA de los periodos fiscales 01/2008 a 05/2008, 07/2008 a 12/2008, 01/2009 a 04/2009, 06/2009 a 07/2009 y 09/2009, junto con los nuevos saldos a favor (cfme. art. 24 de la ley del IVA) de los periodos fiscales 06/2008, 05/2009 y 08/2009 por la suma de $ 66.037,05 con más $ 52.982,30 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $198.111,12, graduada en tres (3) tantos el impuesto omitido de ingresar oportunamente, con fundamento en los arts. 46 y 47 incs. b) y c) de la ley de rito.
- A través de la resolución N° 391/11DO (DV RRMP), se le determina de oficio el Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2008 por la suma de $ 41.675,33, con más $ 28.675,33 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $125.025,99, graduada en tres (3) veces el impuesto determinado, con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Cabe destacar que a fs. 785/786, este Tribunal resolvió tener a la Sra. Fernández por allanada de los recursos de apelación incoados respecto de las mencionadas resoluciones, en los términos de la Resolución General AFIP N° 3451/2013.

Finalmente, en cuanto al recurrente Sr. Miguel Ángel Suhurt:

- A través de la resolución N° 392/11 DO (DV RRMP), se le determina de oficio el Impuesto a las Ganancias de los periodos fiscales 2007 y 2008 por la suma de $194.584,31 y $236.027,05, respectivamente, con más $ 350.582,13 en concepto de intereses resarcitorios, haciéndose expresa reserva de la eventual aplicación de la sanción que pudiera corresponder, conforme lo establecido en el art. 20 de la Ley 24.769.

En lo que respecta al fondo de la cuestión, los apelantes plantean la irrazonabilidad del método indiciario utilizado por el Fisco Nacional para efectuar las determinaciones de oficio. Asimismo, indican que no corresponde el pago de los intereses resarcitorios, por entender que no existe deuda tributaria alguna.

Ahora bien, en lo que hace al ajuste formulado al Sr. Miguel Ángel Suhurt, el mismo se sustenta en la presunción de los depósitos bancarios debidamente depurados, establecida en el art. 18, inc. g) de la ley de procedimiento fiscal.

Señala que, en atención a la actividad de servicios empresariales que desarrolla, se le acreditan constantemente fondos de terceros en sus cuentas, los cuales están destinados a gastos o al pago de impuestos, siendo habitual que envíe dinero y no se demore en el cumplimiento de sus cometidos.

Asevera que resulta inhábil la sola consideración de las acreditaciones bancarias como fundamento para determinar la materia imponible sobre base presunta. Agrega que el Fisco Nacional no debe actuar con discrecionalidad, ya que la norma establece claramente que la estimación presuntiva debe basarse en hechos y circunstancias conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles previstos en las leyes respectivas, permitan inferir la existencia y magnitud de los mismos en el caso particular.

Afirma que los indicios deben vincularse de forma normal con el tipo de actividad habitual que realizan los contribuyentes; razón por la cual – en el caso de autos – entiende que no pueden considerarse como tales los depósitos bancarios.

En cuanto a la recurrente Pililo SRL, se le determinaron las obligaciones tributarias utilizando la figura de ventas netas gravadas omitidas de declarar.

En tal sentido, aduce que la AFIP no ha buscado la verdad material de los hechos, por cuanto los aportes efectuados por Miguel Ángel Suhurt (fondeado mediante un préstamo personal), no pueden constituir un indicio razonable.

También destaca que, pese al robo de los libros contables, brindó toda la información que tenía a su disposición.

Con relación a la multa aplicada, sostiene que no ha incurrido en la infracción endilgada, atento a que el Fisco Nacional no pudo probar la existencia de dolo, ya que los ajustes efectuados responden a una diferencia de criterios respecto al tratamiento fiscal y no a una ocultación de bienes.

Indica que al haberse determinado la materia imponible sobre base presunta, ello no implica necesariamente que haya certeza de haber obrado con dolo, culpa o negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones que evidencie una intención deliberada de defraudar al Fisco Nacional.

Destaca que no posee antecedentes sumariales y que presentó las declaraciones juradas, cumpliendo, tanto con las obligaciones tributarias como también con los requerimientos formulados.

Advierte que el accionar del Fisco Nacional resulta confiscatorio, puesto que la suma de la determinación de oficio, sus intereses resarcitorios junto con la multa aplicada, le genera una absorción de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, lo que le causa un perjuicio, el cual demuestra la falta de proporcionalidad entre el monto reclamado y su capacidad contributiva, viendo restringido su derecho de propiedad.

En base a todas las consideraciones efectuadas, plantea en forma subsidiaria la existencia de error excusable.

Cita doctrina y jurisprudencia a su favor. Ofrece prueba informativa. Hace reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoquen las resoluciones apeladas.

II.- Que a fs. 111/120vta., 195/210vta., 365/381vta., 482/487vta., 549/556 y a fs. 701/711, se presenta el Fisco Nacional contestando los recursos de apelación interpuestos por los recurrentes, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia y doctrina en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por los apelantes. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechacen los recursos intentados confirmando las resoluciones recurridas en todas sus partes, con expresa imposición de costas a los recurrentes.

Que a fs. 391/391vta., este Tribunal en pleno resuelve acumular a las presentes actuaciones los Exptes. N° 35.631 y 35.632 caratulados “FERNANDEZ ANDREA KARINA S/ APELACIÓN”. Por su parte, a fs. 565 se acumula el Expte. N° 35.634-I al Expte. N° 35.633-I, caratulados “PILILO SRL s/ APELACIÓN”. Finalmente, a fs. 713 se acumulan los Exptes. N° 36.831-I y N° 35.633-I (y su acumulado) al que lleva el N° 35.630-I.

Que a fs. 797 se declara a la parte actora en rebeldía.

A fs. 840 se hace lugar a la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional a fs. 486vta y a fs. 555.

A fs. 840 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala “B” y a fs. 843 se ponen los autos a sentencia.

III.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

IV.- Que, en cuanto a las determinaciones de oficio apeladas en autos, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término los argumentos que llevaron al Fisco Nacional a efectuar los ajustes debatidos en las presentes actuaciones.

En lo que respecta al Sr. Miguel Ángel Suhurt, conforme surge de las actuaciones administrativas que corren por separado, se encuentra inscripto en la actividad de "Servicios Empresariales NCP", registrado en el Impuesto a las Ganancias desde el 01/09/1980.

En la base de datos del organismo no constaba que hubiese presentado las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los periodos fiscales 2007 y 2008, aunque sí para el periodo fiscal 2009, donde consignó ingresos de cuarta categoría por un total de $180.000, bienes en el país por $373.300, una deuda con la firma Snow Side SRL de $45.010 y un impuesto determinado de $1.013,26.

El origen del cargo de la fiscalización llevada a cabo mediante la Orden de Intervención N° 460673, responde a los siguientes indicios: 1) la adquisición de vehículos durante los años 2007 y 2008 cuyas valuaciones ascienden a $261.300 y $253.800, respectivamente, 2) en el mes de diciembre del año 2008 efectuó compras de moneda extranjera por un total de $260.161 y 3) acreditaciones bancarias por $515.838 en el año 2007 y por $354.640 en el año 2008.

Formulados los requerimientos y ante la falta de respuesta a los mismos, los actuantes procedieron a circularizar a las instituciones bancarias en las cuales posee cuentas el recurrente, a saber: Banco de la Provincia de Buenos Aires (Cta. Cte. N°13422/4 y N° 61760500081) y Banco Credicoop. Coop. Ltdo. (Cta. Cte. N° 121-021625/8) (vide fs. 1/122 del Cpo. Antecedentes Auxiliares – Bancos).

En base a lo informado por las mencionadas entidades (vide fs. 1/222 del Cpo. de Antecedentes Auxiliares - Bancos), los actuantes procedieron a realizar una sumatoria algebraica, mensual y por concepto de las acreditaciones bancarias para su depuración, cuyo resultado para el período fiscal 2007 fue de $538.895,51, de los cuales $520.640,51 correspondieron a los depósitos efectuados en el Banco Credicoop Cooperativo Ltdo. y $18.285 en el Banco de la Provincia de Buenos Aires. Para el período fiscal 2008 se atribuyeron $605.946,83, donde $36.977,50 corresponden al Banco de la Provincia de Buenos Aires y $568.969,33 al Banco Credicoop Coop. Ltdo.

Con relación a la cuenta bancaria N°13422/4 del Banco de la Provincia de Buenos Aires, el recurrente es cotitular con la Sra. Andrea Karina Fernández, por lo que se consideró el 50% de las operaciones depuradas.

Requerido para que informe respecto del origen de los fondos y de las acreditaciones bancarias con su correspondiente documentación, los actuantes no han obtenido respuesta alguna pese a sus reiteraciones (vide fs. 56/59 y 123/125 de los antecedentes administrativos).

Por otro lado, con relación a las operaciones de compra de automóviles y moneda extranjera, los actuantes constataron que el Sr. Miguel Ángel Suhurt habría recibido ingresos, que están reflejados en las acreditaciones de sus cuentas bancarias, que le permitieron llevar a cabo dichas adquisiciones, sirviendo como un método de corroboración de la fundamentación para la aplicación de la presunción establecida en el art. 18 inc. g) de la ley de rito.

En conclusión, no habiendo presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los periodos fiscales 2007 y 2008, la fiscalización procedió a proyectar las mismas considerando como ganancia neta a la sumatoria de los depósitos bancarios anuales depurados de las cuentas bancarias más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. A dicha utilidad neta calculada, se le aplicó la escala vigente del impuesto, computándose el pago a cuenta del 34% del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operaciones, arribando así a un saldo de impuesto a ingresar de $194.548,31 para el periodo fiscal 2007 y de $236.027,05 para el periodo fiscal 2008.

En lo que respecta a la firma Pililo SRL, conforme surge de las actuaciones administrativas, es una sociedad de responsabilidad limitada integrada por Miguel Ángel Suhurt y Enrique Osvaldo Agatiello, inscripta en las actividades de alquiler de ropa, servicio de transporte automotor de pasajeros para el turismo, servicios agrícolas n.c.p., venta al por mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas. La empresa cierra ejercicio comercial el 31 de mayo de cada año.

Que la fiscalización llevada a cabo a través de la Orden de Intervención N° 460679 tuvo su génesis en la falta de cumplimiento de los reiterados requerimientos formulados en fiscalizaciones previas; por lo tanto, se propuso una auditoría integral del crédito fiscal computado en el IVA y del costo deducido en el Impuesto a las Ganancias (vide fs. 11/12 del Cuerpo de Investigaciones de los Antecedentes Administrativos).

Según se desprendía de la base de datos del organismo, la actora presentó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2009 y, en el caso del IVA, de los períodos fiscales 06/2007 a 09/2009. De su análisis, la fiscalización observó que en el IVA había declarado ventas netas notoriamente superiores a las consignadas en el Impuesto a las Ganancias por la suma de $1.340.057,81.

Por otro lado, de la respuesta a las circularizaciones realizadas al Banco Credicoop Cooperativo Ltdo y al Banco de la Provincia de Buenos Aires, la fiscalización procedió a determinar la pretensión fiscal relativa al Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2009.

Para ello, consideró que la suma de $1.340.057,81 era venta neta gravada omitida de declarar. A dicha cuantía se le adicionó la utilidad declarada por la recurrente ($177.174), arrojando así un importe en concepto de utilidad de ejercicio de $1.517.231,81, al que se le aplicó la alícuota correspondiente. Asimismo, del impuesto determinado se le dedujeron las retenciones y/o percepciones declaradas, el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias declaradas, y el saldo resultante de la declaración jurada original, arribando a una diferencia a favor del Fisco Nacional de $469.020,19. (vide detalle obrante a fs. 520/521 de las presentes actuaciones)

En lo que respecta al IVA, se proyectaron las declaraciones juradas de los periodos fiscales 06/2007 a 09/2009, por impugnación de algunos créditos fiscales, computándose únicamente aquellos que contaban con documentación respaldatoria, como así también los emergentes de las operaciones llevadas a cabo con la Sra. Andrea Karina Fernández, atento que las mismas fueron informadas por ambos sujetos ante el organismo recaudador.

Por otro lado, se consideraron los débitos fiscales y el saldo a favor del período fiscal 06/2007 declarados por la

contribuyente, arribándose a un saldo a ingresar a favor del Fisco Nacional en concepto de IVA de los periodos fiscales 07/2007 a 02/2008 y 04/2008 a 09/2009, por la suma de $1.093.924,42.

V.- Que corresponde entrar en el fondo de la cuestión traída a discusión a este Tribunal.

En primer lugar, atañe expedirse sobre de los agravios formulados por los apelantes respecto del método de estimación utilizado por el Fisco Nacional para determinar de oficio las obligaciones tributarias en crisis.

Ello así, en cuanto a la determinación efectuada al Sr. Suhurt con base en la presunción establecida por el artículo 18 inciso g) de la ley de rito, cabe señalar que el legislador, ha aceptado la necesidad de implantar métodos indiciarios con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal. La validez de los mismos dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción obrantes en la causa. (doctrina de CNACAF, Sala I, in re “Casado Abel y otros”, 7/5/93; criterio receptado por esta Sala in re “Aybar Luis Alberto” del 6/3/2014 y “Granos y Semillas” del 11/8/2016, entre otros).

Que toda determinación sobre base presunta 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, permitiendo arribar al resultado que, *“probabilísticamente”*, se acerque más a la real magnitud del hecho imponible.

Que por otra parte, este Tribunal tiene dicho que *“los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente...deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible”* (cfr. “Armotec SACIFIC”, TFN, Sala B, 10/02/1999 y mantenido por la actual conformación de la Sala in re “Granos y Semillas” y “Aybar Luis Alberto”, antes citados, entre otros).

Que en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto “Ledesma, Amalia”, TFN, Sala D, 18/07/2001, “Inmobiliaria Quesada SRL”, TFN, Sala A, 11/04/2000, “Campisi, Benito”, Sala B, 10/05/1999, “Bur, Delia Matilde”, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996) y por estos juzgadores in re “Granos y Semillas” y “Aybar Luis Alberto”, ya citados, entre otros).

Que las reglas contenidas en el artículo 18 de la ley 11683 (t.o. citado) refieren a presunciones legales *“iuris tantum”*, cuya consecuencia es la de revertir la carga de la prueba. Así, el efecto fundamental de la presunción de marras es dispensar de la prueba del hecho presumido al favorecido por ella. Cuando resulta de aplicación una de estas presunciones, el que se beneficia con ella no debe probar sino el hecho antecedente, la ley suple su actividad y tiene por acreditada la conclusión, y la carga probatoria pesa sobre quien niega el hecho antecedente o la aplicabilidad de la presunción a su caso.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Que en este orden de ideas, debe tenerse presente que en oportunidad de sentenciar en la causa "Emerson

Argentina S.A.I.C.", la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que *"...las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad- art. 12 de la ley 19549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios..."* (sent. Del 30/9/74).

Sentado ello, cabe destacar que si bien el Sr. Suhurt, mediante meras manifestaciones pretende justificar que, por la actividad que lleva adelante, se le acreditan continuamente fondos de terceros en sus cuentas destinados a gastos o pagos de impuestos, lo cierto es que ello no basta para revertir la tesitura fiscal.

En idéntico sentido corresponde expedirse respecto de los agravios esgrimidos por Pililo SRL, por cuanto sin aportar elemento probatorio alguno, argumenta que la procedencia de los fondos se corresponde a los aumentos de capital y de pasivos, los cuales habrían sido originados en los movimientos entre las cuentas de Miguel Ángel Suhurt y Snow Side SRL.

En lo que hace a la prueba informativa ofrecida dirigida a la comisaria de Miramar, la misma no resulta conducente para la resolución del presente caso, toda vez que solo intenta acreditar un hecho que no se encuentra controvertido entre las partes -robo de los libros contables-.

Por último, cabe destacar que, si bien Pililo SRL también se agravia respecto a que las determinaciones de oficio se habrían realizado sobre base presunta, lo cierto es que, tal como lo afirmara la representación fiscal al momento de contestar los recursos de apelación interpuestos (vide fs. 485 y fs. 553vta), las mismas se realizaron sobre base cierta, con sustento en la información recolectada por la fiscalización.

En definitiva, se trata de una cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a los recurrentes, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo. En el caso no se ofrecieron pruebas conducentes para rebatir la postura fiscal.

Que cabe destacar que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 164 de la ley 11683 tiene *"amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes..."*, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica *"llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal"* -CNACAF, Sala 2°, "Tamileyfú SRL", sent. del 27/6/72-, debiendo las partes instar el procedimiento en la etapa probatoria, a fin de que el juzgador obtenga el grado más elevado de certeza luego del análisis de la prueba producida.

Ello así, corresponde sin más confirmar los ajustes efectuados, con costas.

VI.- Que en materia de intereses resarcitorios, 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.

Respecto a los agravios expresados, en los que se aduce la improcedencia de los mismos por no existir deuda tributaria, cabe señalar que la CSJN ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que *“si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales*

accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en la medida que se confirman los actos apelados.

VII.- Que corresponde ahora analizar el aspecto infraccional, respecto la multa aplicada a Pililo SRL en la resolución N° 364/12 (DV RRMP).

Cabe señalar que el Fisco Nacional encuadró la conducta en la sanción establecida en el artículo 46 de la Ley de rito, haciendo mérito de los incisos b) y c) del artículo 47 de la citada normativa.

Que con relación a la multa por defraudación debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación.*" (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que *"el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa"* (Batello, Tarcisio

Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución apelada, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, que no ha aportado documentación respaldatoria, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del Fisco.

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala "B" in re "Triunfadores S.A." del 18/11/2008; y "Tamalet, Jorge Omar" del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que pudo constatarse que el recurrente obró con conocimiento de que en las declaraciones juradas presentadas, había consignado créditos fiscales que carecían de respaldo documental.

Tampoco ha intentado demostrar que el accionar del Fisco Nacional resulta confiscatorio por cuanto el monto reclamado (compuesto por el capital, intereses y la multa aplicada) le genera una absorción sustancial de la renta o del capital gravado.

Por otro lado, cabe destacar que, si bien la actora plantea la existencia de error excusable, lo cierto es que este no resulta aplicable al caso, puesto que no se contempla para la figura del art. 46 de la ley de rito.

En virtud de lo expuesto, es que corresponde confirmar la multa aplicada, con costas.

En lo que hace al quantum de la sanción aplicada, 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 advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de

las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce, aspecto éste en que se imponen por su orden.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto a impuestos, accesorios y multa aplicada, correspondiendo la reducción de esta última al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reducen la sanción aplicada, aspecto éste en que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese. Resérvese para su posterior impresión e incorporación al expediente.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.02.14 14:18:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.02.14 14:22:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.02.14 14:54:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.14 14:54:46 -03:00