Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-27449261-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Marzo de 2025

Referencia: Sentencia. Expte. N° 35.196-I. Sampol S.A.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), José Luis Pérez (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 35.196-I –y su acumulado Expte. N° 37.604-I- caratulada **“SAMPOL S.A. s/ recurso de apelación”**.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 27/33 vta. y 237/247 la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 131/11 (DV RRMR) y 39/2013 (DV RRMR) emanadas de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la A.F.I.P.-DGI, mediante las cuales se determinó la obligación tributaria relativa al Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2006- con más sus intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a dos (2) veces el impuesto presuntamente evadido, conforme lo establecido en los artículos 46 y 47 -inc. b)- de la Ley 11.683.

En forma preliminar efectúa una breve reseña de su actividad y composición social, remarcando que se trata de una empresa familiar.

Luego, pone de relieve que el gasto impugnado –objeto de la resolución apelada- proviene de la celebración de un convenio transaccional celebrado entre la firma Analhé S.A. (en su carácter de adquirente de sendas parcelas rurales), Ángel Alberto Couette y Delia Edelmira Guidi de Coutte (en el carácter de titulares registrales y vendedores de las parcelas en cuestión) y Sampol S.A. (quien intervino como tercero pagador).

Argumenta que dicho convenio transaccional tuvo su origen en las infructuosas gestiones realizadas por la firma Analhé S.A. tendientes a obtener la escrituración, desalojo y cobro de arrendamientos en el marco del concurso preventivo del Sr. Couette, quién había celebrado boleto de compraventa y contrato de arrendamiento con aquélla con anterioridad.

En este estado de cosas –expresa- que las partes decidieron resolver los contratos celebrados oportunamente a través de la suscripción del convenio transaccional en cuestión, para lo cual debían devolverse mutuamente las prestaciones recibidas con motivo del contrato de compraventa.

En función de lo planteado, relata que Analhé S.A. devolvió la posesión material y jurídica de los bienes, mientras que el Sr. Couette y la Sra. Guidi se comprometieron a reintegrar las sumas percibidas por los contratos de compraventa resueltos.

Seguidamente, indica que en atención a la carencia de medios económicos de los anteriores propietarios, fue Sampol S.A. quien realizó el pago de las sumas adeudadas, de conformidad con lo normado por el artículo 726 y siguientes del Civil, constituyéndose los Sres. Ángel Alberto Couette y Delia Edelmira Guidi en fiadores de las obligaciones asumidas en el convenio.

En ese sentido, resalta que la figura adoptada y consistente en el pago hecho por un tercero con el consentimiento del deudor resulta una herramienta lícita, permitida y por ende válida para documentar la operación discutida. Sin embargo –recalca- que el gasto se objetó por no haberse registrado asiento alguno en el balance contable; circunstancia que – a su juicio- es meramente formal.

Explica que como contrapartida del pago efectuado, los propietarios y titulares de los inmuebles que fueran objeto del convenio transaccional en cuestión, otorgaron el comodato de los mismos durante un plazo de diez (10) años, plazo durante el cual Sampol S.A. podía usar, gozar y explotar los predios rurales sin el pago de una contraprestación alguna.

Aclara que si bien no existe una contraprestación contra el pago que realiza Sampol S.A. en el aludido convenio, lo cierto es que el beneficio a su favor radica en el contrato de comodato, presentándose las observaciones –desde su óptica- erróneas y parciales.

Deduce que de la explicación formulada y toda la documentación acompañada en la etapa administrativa, se deriva con claridad la absoluta pertinencia del gasto realizado y su relación directa con la obtención de la ganancia gravada.

Menciona que no puede impugnarse un gasto con sustento en la falta de un contrato de arrendamiento clásico, pues no existe ninguna reglamentación que obligue a instrumentar las operaciones de tal o cual manera, so pena de calificar de costo no computable una erogación que legítimamente se efectuó para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada.

En cuanto a las supuestas irregularidades detectadas en cabeza de Analhé S.A., asevera que son cuestiones ajenas a su voluntad.

Por tal razón, enfatiza que el ajuste formulado no tuvo asidero alguno, pues no consideró la documentación acompañada y atenta contra la realidad económica, violando su derecho a la propiedad.

En lo referente a la sanción aplicada afirma que se basó en la compulsa de la documentación presentada, lo que descarta todo intento de ocultamiento.

Asegura que no se encuentra presente el elemento subjetivo, ya que jamás incurrió en una conducta de

ocultamiento, tergiversación ni de inducción o engaño, siendo el origen del ajuste proyectado una diferencia de criterio con el Fisco Nacional.

En ese aspecto, subraya que su proceder no puede ser calificado como una defraudación, en atención a la falta de prueba alguna que permita demostrar el supuesto actuar doloso, lo que torna imprecisa a la imputación efectuada y violenta los principios de defensa y debido proceso.

Se agravia de la aplicación de la presunción establecida en el artículo 47 inciso b), por considerar que se pretende invertir deliberadamente el onus probando cuando en realidad, la AFIP no ha demostrado las circunstancias que habilitarían el uso de dicha presunción.

Califica de irrazonable y desproporcionada a la multa intimada en el sumario aquí apelado.

En subsidio, solicita el encuadramiento de la conducta en el artículo 45 de la Ley 11.683.

En otro orden de ideas, sostiene que se rechazó la prueba ofrecida con el fin de evitar la prescripción de la acción para imponer la sanción, siendo ello contrario a derecho de defensa en juicio y el debido proceso.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba informativa y testimonial, solicita se revoque el acto apelado, con costas, y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 54/67 vta. y 262/273 vta. el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que, oportunamente, se dicte sentencia rechazando las acciones incoadas por la actora y confirmando las resoluciones administrativas, con costas. Ofrece como prueba documental los antecedentes administrativos de la causa. Se opone a la prueba ofrecida por la actora. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que a fs. 84 se abrió la causa a prueba; a fs. 276 se resolvió acumular el Expediente N° 37.604-I a los presentes actuados; a fs. 278 –punto 1°)- se tuvo por desistido el derecho de la actora a producir el oficio dirigido al Registro Civil y de la Capacidad de las Personas de la Provincia de Buenos Aires; mediante la PV-2024-90138038-APN-VOCIII#TFN se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala A; a través del IF-2024-90511753-APN-VOCIII#TFN se puso a disposición de las partes la presente causa con el fin de que se produzcan los respectivos alegatos, obrando a fs. 310/312 el alegato correspondiente al Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de su derecho la actora. Por último, con el IF-2025-20205008-APN-VOCIII#TFN los autos pasaron a sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde analizar los antecedentes del caso a los efectos de esclarecer el ajuste aquí recurrido, para luego proceder a su tratamiento.

De la lectura de los antecedentes administrativos se distingue la escritura N° 153, mediante la cual se constituye la sociedad en fecha 2/5/1997, con los socios Sres. Grande Walter Alberto y Fantini Silvia Adriana (*vide* fs. 30/33 Cuerpo IVA).

A fs. 26 de igual cuerpo, consta escritura N° 303 Protocolización de Actas de Asamblea y Registro de

Asistencia de Asambleas de la sociedad Sampol S.A., de fecha 14/4/2003, donde se transcribe el Acta de Asamblea Extraordinaria de fecha 07/4/2003, en la cual se trata la "Modificación del paquete accionario", pasando a formar parte como socios los Sres. Couette Ángel Adrián y Couette Marina Elizabeth, designados como Presidente y Vicepresidente respectivamente.

A fs. 82/85 del Cuerpo "Impuesto a las Ganancias", se agregó un boleto de compraventa de fecha 28/6/1996, en donde el Sr. Couette Ángel Alberto, le vende al Sr. Grande Walter Alberto, dos (2) fracciones de campo.

A fs. 86/90 del mismo cuerpo, se presenta otro boleto de compraventa con idéntica fecha, en el cual los Sres. Couette Ángel Alberto y Guidi Delia Edelmira –madre de Couette Ángel Alberto- le venden al Sr. Grande Walter Alberto, tres (3) fracciones de campo.

En esa inteligencia, la firma Analhé S.A. en Acta de Directorio N° 4 de fecha 3/2/2000, decide aumentar el capital social incorporando las cinco fracciones de campo adquiridas (*vide* fs. 104 Cuerpo Ganancias). Asimismo, a fs. 91/94 se aprecian dos (2) Contratos de Arrendamiento Rural, ambos de fecha 26/8/2002, mediante los cuales la firma Analhé S.A. (cuyo Presidente es el Sr. Grande Walter Alberto) arrienda al Sr. Couette Ángel Alberto las fracciones de campo que oportunamente les comprara, por dos años -26/8/2002 al 26/8/2004-.

Ahora bien, ante la imposibilidad del Sr. Couette Ángel Alberto de hacer frente al pago de lo adeudado en concepto de los arrendamientos pactados con la firma Analhé S.A., y atento la infructuosa gestión judicial del Sr. Grande Walter –como Presidente de la mencionada sociedad- de verificar su crédito en el concurso preventivo de Coutte Ángel Alberto en trámite por ante el Juzgado en lo Civil y Comercial N° 3 del Departamento Judicial Zarate-Campana, es que en fecha 26/1/2006 se celebra un Convenio Transaccional (*vide* fs. 101/103 del Cuerpo Ganancias) por medio del cual las partes deciden resolver de común acuerdo los respectivos contratos de compraventa y arrendamientos, acordando restituirse mutuamente las prestaciones recibidas.

En ese sentido, el Sr. Grande otorga a los Sres. Coutte Ángel Alberto y Guidi Delia Edelmira la posesión material y jurídica de los inmuebles involucrados.

Así las cosas, se advierte que en la cláusula de dicho convenio, el Sr. Ángel Adrián Couette –en su carácter de Presidente de la firma Sampol S.A.- en los términos de lo normados por los arts. 726 y ss. del Código Civil, ofrece cancelar la suma adeudada en cuarenta y ocho cuotas (48) iguales y consecutivas.

En base a lo explicado, se impugnó el gasto deducido en el Estado de Resultado de Sampol S.A. como consecuencia del Convenio Transaccional, denominado "RETROVENTA ANHALE S.A. – SUBROGACIÓN", bajo el entendimiento que dicha detracción no reúne las características necesarias para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas ni de vinculación con las mismas (v. art. 80 Ley Impuesto a las Ganancias).

Ante ello, el contribuyente intenta justificar la supuesta carencia de una contraprestación pactada con el Sr. Couette y la Sra. Guidi por la subrogación del pago comprometido, argumentando que se benefició con el contrato de comodato gratuito, en virtud del cual puede usar y gozar de los predios por el lapso de diez

(10) años (*vide* 105/107 vta. Cuerpo Ganancias).

V.- Que en definitiva el núcleo del tema sujeto a debate se reduce a determinar si el gasto deducido a raíz del Convenio Transaccional, cumple con las condiciones previstas por la ley de marras para su admisibilidad.

VI.- Que cabe tener presente que la norma básica para la determinación de la ganancia neta es el artículo 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias , el cual, conforme su texto vigente en el período fiscal que aquí se trata, establecía en su primer párrafo que *"… se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtener o, en su caso, mantener y conservar la fuente…"*, pero inmediatamente agregaba: *"… cuya deducción admita esta ley, y en la forma que la misma disponga…"*, razón por la cual el mismo artículo desvirtúa el concepto genérico de gasto, condicionándolo a que esté taxativamente mencionado en la Ley, o en su caso, que la Ley no limite expresamente su deducción.

En ese sentido, como enseñara Enrique Jorge Reig *"… el artículo 80 de la Ley 'suaviza' lo dispuesto por el artículo 17, en términos muy similares: 'Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas…"* (Reig, Enrique J.: *Impuesto a las Ganancias* – 11° Edición ampliada y actualizada por Jorge Gebhardt y Rubén H. Malvitano, p. 401, Ediciones Macchi, Buenos Aires).

Por su parte, Jarach sostiene que la deducción de estos gastos *"… no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada al fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia"* (Jarach Dino: *Impuesto a las Ganancias*, p. 73, 1ra. Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1980).

En síntesis, podemos afirmar que no existe una enumeración taxativa relativa a los gastos computables sino que se requiere para su deducción solamente que se compruebe el fin con el que se realizaron.

VII.- Que en este contexto, se detectó que en el Estado de Situación Patrimonial –ejercicio 2006- no se exteriorizó cuenta alguna sobre las acreencias o deudas a favor de la sociedad por la cancelación de las cuotas del contrato citado (*vide* fs. 51/63 Cuerpo Ganancias).

Tampoco se aportó documentación que acredite la incobrabilidad de las sumas en juego, lo que justificaría su falta de exposición en el rubro correspondiente.

Por otra parte la fiscalización, como medida para mejor proveer, consideró pertinente comprobar la cancelación de la deuda contraída por Sampol S.A. a favor de Analhé S.A., y en caso de no verificarse tales pagos requerir a la firma acreedora las acciones judiciales o extrajudiciales tendientes al cobro de lo adeudado.

A tales efectos, con fecha 18/5/2011 se concurrió al domicilio fiscal de Analhé S.A. –sito en Av. Cabildo 2040 Piso 14 Depto. D- para notificar el correspondiente requerimiento impositivo, no hallándose persona alguna vinculada a la firma. En el acta labrada se dejó constancia de las siguientes circunstancias: a) al llamar en el portero eléctrico fueron atendidos por una persona de sexo femenino, quien manifestó ser la dueña del departamento y que en el mismo no funciona ni funcionó ninguna firma comercial; b) se

procedió a consultar al encargado del edificio, el cual informó que: 1°) en el piso 14, dpto. D solo vive una Sra. mayor y viuda, desconociendo a la sociedad buscada; 2°) al referido domicilio llegan muchas cartas de esa firma y de otras empresas cuyos nombres no recuerda, pero que no son recibidas o son devueltas (*vide* fs. 317/317 vta. Cuerpo de Ganancias).

Del análisis de los datos registrales se comprobó que no surgen domicilios alternativos inscriptos (*vide* fs. 322 Cuerpo Ganancias).

A su vez, se verificó que el domicilio se encontraba registrado a nombre de varias sociedades, las que en su mayoría poseían la marca “Estado erróneo del domicilio” (*vide* Cuerpo Anexo con Consultas de domicilios de la firma “Analhé S.A.”).

Sin perjuicio de lo referido, los inspectores -en una segunda visita- se presentaron el día 13/6/2011 en el domicilio fiscal del Sr. Grande Walter –presidente de Analhé S.A.- y al no hallar persona dispuesta a suscribir o recibir las actuaciones procedieron a fijar la misma en la puerta (*vide* fs. 342/342 vta. Cuerpo Ganancias).

Paralelamente, el mismo día también fue notificado Sampol S.A, suscribiendo el acta el Sr. Couette Ángel Alberto en su carácter de director suplente (*vide* fs. 343/343 vta.).

Finalmente, el día 27/6/2011 en respuesta a la medida para mejor proveer cursada, ambas firmas presentaron multinotas acompañadas por escritos.

En relación a “Analhé S.A.” se observa que los fundamentos desarrollados sólo se limitaron a relatar el conflicto con los Sres. Ángel Alberto Couette y Delia Edelmira Guido por la compra de campos en el año 1996, sin aportar ni exhibir documental alguna que permita vislumbrar los pagos y valores recibidos por Sampol S.A., el monto de la deuda pendiente, y el tratamiento dispensado contable e impositivamente al Acuerdo Convenio Transaccional celebrado con fecha 26/1/2006.

En cuanto a Sampol S.A., de la totalidad de la documentación adjuntada –recibos provisorios y extractos bancarios- es preciso destacar que no se exhibieron los originales, ni se confeccionó un informe que permita avalar los comprobantes emitidos con los registros contables, con el objeto de esclarecer el saldo adeudado y conciliar las imputaciones de cada pago con las cuotas acordadas. A ello debe sumarse que los montos consignados como recibidos no sólo son inferiores o superiores al valor cuota estipulado mensualmente, sino que también fueron entregados combinando efectivo y pagos bancarios lo que imposibilita su seguimiento sin el respaldo adecuado.

Además, debe señalarse que varias de las fotocopias resultan poco legibles; algunas implicarían que el supuesto recibo no estaría suscripto y en otras se aprecia una firma sin tener la aclaración del firmante.

En otro orden de ideas, cabe poner de relieve que el Juzgado en lo Civil y Comercial N°3 de Zarate - Campana- en el marco del Expte. N° 2.986 caratulado “Couette Ángel Alberto s/ Concurso Preventivo” resolvió declarar inadmisible la verificación del crédito a favor de Analhé S.A., por no encontrarse acreditado en debida forma el pago del 25% del precio estipulado en la operación de compraventa opuesta en el concurso (v. art. 146 de la Ley de Concursos).

Por último, en lo que se refiere a las pruebas agregadas en autos a fs. 158/176 –testimonios de los Sres. Couette Ángel Alberto y Ferreyra Andrea- y 180/193 –oficio dirigido al Registro de la Propiedad Inmueble de la Provincia de Buenos Aires- se desprende que las mismas lo único que hacen es describir la operatoria que fuera expuesta en el acto apelado, y confirmar que la titularidad de los inmuebles –objeto de los boletos de compraventa a favor de Analhé S.A.- permanecen aún registrados a nombre de los Sres. Ángel Alberto Couette y Delia Edelmira Guido.

A modo de colofón, podemos decir que ninguna de las medidas probatorias obrantes en las presentes actuaciones consiguió demostrar de manera fehaciente el circuito completo de la operación.

En este caso debemos aclarar que *"la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito"* (CN. Civ., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S) correspondiendo colegir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. art. 377, CPCCN.) al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, se tornan en simples consideraciones carentes de la virtualidad necesaria para conmover el criterio formulado por el juez administrativo en este aspecto.

En consecuencia, el gasto que se pretende detraer adolece de la causalidad necesaria para su admisibilidad –en consonancia con el marco conceptual desarrollado en el Considerando VI- lo que echa por tierra los planteos introducidos por la actora.

A tenor de lo explicado voto por confirmar el impuesto determinado, con costas.

VIII.- Que comentario aparte merece el Contrato de Comodato Inmobiliario presentado en copia simple, que a la fecha de intervención -16/8/2007- figuraba celebrado el 1/12/2002, momento que no pudo ser corroborado atento no contar dicha documental con fecha cierta.

De igual modo se aportó un nuevo contrato de comodato inmobiliario sellado con fecha 9/6/2008, es decir posterior al inicio de la inspección, reduciendo el plazo de duración a un (1) año según su cláusula tercera.

En esa dirección y bajo las mismas condiciones, se acompañó un escrito de Aclaración y Enmienda al Contrato de Comodato celebrado el día 1/12/2002 entre Ángel Alberto Couette y Sampol S.A. sellado con fecha 10/6/2008, el que según "ENMIENDA A LA CLAUSULA SEGUNDA" forma parte integrante del contrato de comodato celebrado el día 1/12/2002, cuya veracidad tampoco pudo verificarse ante la falta de fecha cierta.

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

Por lo tanto, el tema de la fecha cierta en el plano tributario sólo tiene relación con la evaluación que puede efectuarse de dicho instrumento en tanto si responde o no a la documentación respaldatoria de un gasto que, si bien declarado, resultaba originalmente inexistente, pero de ninguna manera su ausencia puede convertirse en un elemento que per se permita descalificar la validez probatoria del documento privado, criterio que no escapa a las reglas genéricas de la valoración conjunta del plexo reunido conforme la sana crítica (v. art. 386, CPCCN).

En esta inteligencia el instrumento aportado no sólo carece de fecha cierta- siendo inoponible a terceros- pues no reúne ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 1035 del Código Civil (vigente al momento de los hechos) sino que tampoco ha podido acreditarse la operación en crisis mediante otros medios de prueba.

IX.- Que en materia de intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (CSJN, “Citibank NA c/ DGI”, 1/6/2000).

X.- Que sentado lo anterior, resta analizar el aspecto infraccional determinado, con sustento en el artículo 46 y 47 –inc. b)- de la ley procedimental.

En primer término, debe aclararse que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento, 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.

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”*.

En este punto, visto la serie de investigaciones que tuvo que llevar a cabo la auditoría fiscal –ver lo referenciado precedentemente en el Considerando VI- es que se puede considerar que la actora utilizo un ardid o engaño con el objetivo de defraudar al Fisco Nacional.

En el presente caso, en lo que concierne al fondo de la cuestión, la actora no ha podido aportar detalles fehacientes y relevantes sobre la veracidad de las operaciones de cuestionadas, ni elementos que permitan desvirtuar las presunciones contempladas en el artículo 47 de la ley de rito y que fueron utilizadas por el ente fiscal.

Por lo desarrollado ut supra, se concluye que la sanción aplicada por el organismo fiscal ha sido adecuadamente ponderada, toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino que también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En mérito a lo dicho, ante la ausencia de soporte probatorio, tanto en sede administrativa, como ante este Tribunal y por las circunstancias enunciadas, corresponde confirmar la infracción aplicada, con costas.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

La Dra. Guzmán dijo:

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

II.- Que, con respecto al cuestionamiento del contrato de comodato por no contar con respaldo documental, si bien adhiero a la solución propiciada por el Dr. Porporatto, debo efectuar algunas consideraciones en torno a la exigencia de la fecha cierta en los contratos como el bajo estudio, toda vez que -a mi criterio- la cuestión se desplaza a determinar si aquella tiene virtualidad para ser oponible a terceros, en este caso el Fisco Nacional.

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

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

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

En ese contexto, el instrumento aportado, carece de fecha cierta, por lo tanto, no resulta oponible a terceros, toda vez que no reúne ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 1035 del Código Civil, razón por la cual no resultan conducentes a los fines de acreditar los dichos del recurrente.

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

III.- Que, con respecto a la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados y a la sanción aplicada, adhiero al voto del Dr. Porporatto (Considerandos IX y X).

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

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

Confirmar las Resoluciones Nros. 131/11 (DV RRMR) y 39/2013 (DV RRMR) con costas.

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

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.03.17 09:36:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.03.17 11:16:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.03.17 13:16:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.17 13:17:03 -03:00