Causa 11291/2013 “TRINITY SNOW SA (TF 30147-I) c/ DGI”

Buenos Aires, 1º de abril de 2014.- EA

Y VISTOS:

Estos autos, para decidir sobre el recurso de apelación interpuesto por la demandada a fs. 348 y mantenido mediante su presentación de fs. 353/366 –cuyo traslado fue contestado a fs. 374/387–, contra el pronunciamiento dictado a fs. 331/338, y

CONSIDERANDO:

I. Que el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las Resoluciones 137/2007 y 133/2008, en cuanto determinaron el impuesto a las ganancias, con más sus intereses y aplicaron la correspondiente multa, en los términos del art. 46 de la Ley 11.683. Asimismo revocó las Resoluciones 138/2007 y 35/2008, mediante las cuales la demandada había determinado el impuesto al valor agregado por los períodos allí detallados, con más sus intereses y aplicado la correspondiente multa, en los términos del arts. 46 y 47, inc. b, de la citada ley. Distribuyó las costas según sus respectivos vencimientos.

Para así decidir, tuvo en consideración lo prescripto por los arts. 1034, 1035, 1209 y 2246 del Código Civil y 207 y 208 del Código Comercial, así como las constancias acreditadas en autos y concluyó que, mientras la actora no ha logrado probar ni la fecha cierta del mutuo en cuestión ni el efectivo ingreso de los fondos, el ente recaudador sí ha justificado el soporte de su pretensión por la vía del art. 18, inc. f, de la Ley 11.683, por lo que correspondía confirmar el ajuste fiscal respecto del impuesto a las ganancias. A igual conclusión llegó respecto de los intereses liquidados, ante la falta de agravio de la recurrente.

También confirmó la multa aplicada por la Resolución 133/2008, por cuanto estimó que, sin perjuicio de lo resuelto en los términos del art. 180 CPPN por la Justicia en lo Penal Económico, surgía de la conducta desplegada por el contribuyente, los elementos materiales e intencionales requeridos como presupuesto para la configuración de la sanción impuesta, sin que éste haya aportado elemento alguno para demostrar su falta de intencionalidad dolosa.

Sin embargo, estimó que la inspección no había logrado demostrar la existencia de ventas omitidas, razón por la que revocó la determinación del impuesto al valor agregado respecto de dicho ajuste y la multa aplicada en su consecuencia (Resols. 138/2007 y 35/2008).

II. Que, la demandada se agravia de que el *a quo* haya concluido que los incrementos patrimoniales no justificados no respondan a ventas omitidas por el

impuesto al valor agregado, en tanto ello no había sido debidamente probado por la actora.

III. Que, antes de ingresar al tratamiento de los agravios es importante destacar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. C.S., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, “ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento”, del 29/5/08; “MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986", del 21/5/09; “Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)”, del 21/10/10; “CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)”, del 25/8/11, entre otros).

IV. Que, en tales términos, corresponde adentrarse en el análisis de los agravios propuestos por la demandada. En consecuencia, en cuanto a la interpretación que cabe asignarle al art. 18, inc. f, ap. 2 de la Ley 11.683, es menester adelantar que si bien la mera comprobación de la existencia de un incremento patrimonial no justificado, sólo constituye una presunción con arreglo a la cual dicho incremento puede ser tomado como resultado de ventas no declaradas a los efectos del impuesto al valor agregado, en el caso, el contribuyente, no aportó elemento alguno, fuera de sus propias declaraciones, que justifiquen de algún modo, que aquél incremento tuviera un origen distinto a los ingresos por ventas.

Es que, en razón del indicio configurado por la –a esta altura- indiscutida existencia de un incremento patrimonial no justificado, así como el despliegue por parte del contribuyente de una actividad gravada con el impuesto al valor agregado, era indiscutible carga de aquél demostrar el error o desacierto cometido por parte del organismo recaudador –cuestión que no ha sido despejada en la instancia anterior-, circunstancia que ratifica la aplicación de la presunción a favor de lo sostenido por el ente recaudador, en tanto no ha podido ser desvirtuada por aquél sobre quien recaía la carga procesal de probar que el incremento provenía de operaciones distintas y ajenas a su actividad gravada (conf. esta Sala, Causa 21817/12, ya cit.).

En tales condiciones, parece claro que la decisión del Tribunal Fiscal prescinde –sin dar adecuado fundamento- de la presunción establecida en la norma bajo análisis, invirtiendo de tal modo la carga probatoria al requerir para la operatividad de la conclusión legal, del cumplimiento de un deber que queda a

cargo del contribuyente, quien debe desvirtuarla con la acreditación de extremos en contrario (esta Sala, Causa 23.090/2012, *in re* “Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c/ DGI s/Apelación”, sentencia del 12-11-2013).

Por consiguiente, habida cuenta que el accionante de autos no ha aportado elemento alguno susceptible de controvertir la aludida presunción (de que el incremento se origina en operaciones gravadas), manteniéndose incólume la conclusión establecida por el fisco sobre la base de la norma aplicable, y por consiguiente la determinación del IVA sobre las bases ya explicitadas, lo cual descalifica al decisorio e impone su revocación, por lo que debe confirmarse el ajuste fiscal efectuado por la Resolución 138/2007 (v. fs. 82/111).

VII. Que, habida cuenta del sentido en que se orienta la decisión de esta Alzada, en orden a reconocer la validez de la Resolución citada en el considerando precedente y a mantener la determinación tributaria allí efectuada, corresponde dar tratamiento al planteo recursivo del contribuyente dirigido a atacar la multa impuesta en la Resolución 35/2008 (v. fs. 169/179), en los términos de los arts. 46 y 47, inc. b, de la Ley 11.683.

A tal fin, la actora ha esgrimido –medularmente– que no correspondía aplicar una sanción dolosa en relación a una determinación efectuada sobre base presunta y que no se había configurado ni acreditado los elementos objetivo y subjetivo requeridos por la ley. En tal sentido, alegó que no se observan las circunstancias previstas en las presunciones establecidas por el citado art. 47 y que no ha efectuado declaración engañosa ni ardid alguno.

Ello así, corresponde primeramente recordar que, mientras el art. 45 de la ley 11.683 (t.o 1998) tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la culpa del actor, correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena, por su art. 46 se describe una conducta de naturaleza dolosa, que impone al Fisco la carga de acreditar la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Es decir que ambas normas resultan asimilables en punto al alcance de la materialidad de la conducta en ellas reprochada y se diferencian solo en razón del elemento subjetivo, puesto que la segunda de ellas requiere la intencionalidad de esa conducta, como presupuesto de procedencia del agravamiento de la pena que ella contempla (esta Sala, Causa 27588/2012, *in re* “Cooperativa de Trabajo El Sauce LTDA (TF 26197-I) c/DGI”, sentencia del 28-2-13).

Ahora bien, toda vez que, tal como se explicitara en el considerando precedente, se encuentra comprobada dicha materialidad, cabe indagar sobre la

existencia de uno u otro elemento subjetivo. Para ello, es necesario advertir que el art. 47 de la Ley de Procedimientos Tributarios consagra una serie de presunciones legales a fin de facilitar la prueba del dolo exigido por el art. 46, de modo que opera una inversión de la carga de la prueba como consecuencia de la acreditación de los elementos exigidos por dichas presunciones. En efecto, ella “opera para el particular una vez que los hechos fácticos que dan a lugar a tales presunciones han sido alegados y acreditados” (arg. esta Sala Causa 10026/2010, *in re* “Fariña Gonzalo Javier (TF 25892-I) c/DGI”, sentencia del 11/10/12).

En este orden, cabe recordar que el art. 47 citado establece, en su parte pertinente que: “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas […] b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una *grave incidencia* sobre la determinación de la materia imponible.”

En tales términos, se advierte que la Resolución 35/2008 ha fijado la multa cuestionada por la actora con sustento en el inciso transcripto, sobre la base de las circunstancias verificadas por la inspección, que no han sido rebatidas por el recurrente (v. fs. 169/179 y 180/188).

Entre ellas, cabe destacar que, “las circunstancias de la causa y los elementos arrimados configuran la existencia de datos inexactos en los registros de la actora (registración de un supuesto préstamo en el pasivo) que pone grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. Que en esa línea, la impugnación como incremento patrimonial no justificado, efectuada a la suma registrada por la responsable como un supuesto préstamo adquirido en el exterior, el cual no ha podido ser justificado adecuadamente, provoca una distorsión tal que el impuesto determinado por este ente recaudador se ha incrementado en más de un ciento cincuenta por ciento (150 %) del impuesto determinado declarado por el contribuyente […] en el impuesto al valor agregado, provocado por el aumento del débito fiscal según la imputación como ventas omitidas del importe considerado incremento patrimonial no justificado en el impuesto a las ganancias. Que asimismo, a efectos de reflejar adecuadamente la grave incidencia mencionada precedentemente, la responsable de marras sólo ha exteriorizado menos del cuarenta por ciento (40 %) del débito fiscal determinado …” (v. fs. 177 y 178).

Frente a tales circunstancias, cabe observar que la actora se limitó a negar en forma dogmática la configuración de las circunstancias receptadas por el art. 47 de la Ley 11.683, sin embargo no ha alegado ni acreditado en forma concreta en su contra, lo cual resulta determinante del rechazo de su pretensión sobre el punto.

Por consiguiente, en el caso, se debe tener por configurada la presunción prevista por los arts. 46 y 47 de la ley 11.683, la cual solo admite como exculpatoria la prueba en contrario, la que en el caso, el recurrente ni siquiera alega, pues no controvierte, en forma concreta y categórica, que se hayan verificado las situaciones que contemplan esas disposiciones y se limita a aducir la falta de intención de defraudar; lo que no basta por sí sola para justificar su conducta (v. esta Sala, Causa 21.498/2007, *in re* “Luciani Nelson Humberto (TF 25.842-I) c/ DGI”, sentencia del 19-10-2009, y sus citas).

VIII. Que, por último, en punto a las costas del juicio, no se observan motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota sentado en los arts. 184 de la Ley 11.683 y 68 del CPCC, por lo que, en virtud de lo prescripto por el art. 279 del código citado, ellas se imponen, en ambas instancias, a la actora vencida.

Por ello, SE RESUELVE: Hacer lugar al recurso impetrado y revocar la sentencia apelada, en punto a las Resols. 138/2007 y 35/2008, cuya vigencia se mantiene. Las costas de ambas instancias se imponen a la actora, en su calidad de vencida (arts. 184 de la Ley 11.683 y 68 y 279 del CPCC).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ