///nos Aires, 27 de febrero de 2014.-

AUTOS Y VISTOS, “Ingenieria Ronza SA (tf 18616-I) c/ DGI”,

CONSIDERANDO:

I.- Que las particularidades de este proceso, que fue suspendido mediante la resolución dictada a fs. 425/427 y el tiempo transcurrido desde entonces, tornan aconsejable efectuar un pormenorizado relato de las circunstancias involucradas en la causa.

A esos efectos, corresponde comenzar por señalar que, mediante la Resolución nº 95/2000 (DV RRLP) el Fisco Nacional, determinó de oficio, con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación impositiva de Ingeniera Ronza S.A., frente al Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales mensuales de Agosto de 1997 a Julio de 1998. Asimismo, estableció el saldo de la declaración jurada respectiva, añadió intereses y aplicó una multa por el período de julio de 1998.

El acto determinativo señaló que, auditado el denominado “período base” -03/98 a 02/99- se detectaron diferencias entre lo registrado en los libros IVA – Ventas e IVA- Compras, con lo informado por la declaración jurada, tanto por Débito Fiscal como por Crédito Fiscal, y que, por las declaraciones juradas rectificativas presentadas el 09/9/1999, ya iniciada la inspección, la contribuyente conformó los ajustes propuestos por los períodos de mayo de 1998 a abril de 1999.

Siendo que las rectificativas mencionadas, representaron un incremento mayor al 5% de la base imponible declarado originalmente, el ente recaudador, consideró que, en los términos del régimen especial de fiscalización de la ley procesal y las normas complementarias, cesó la presunción de legitimidad respecto de las declaraciones juradas presentadas con anterioridad a los períodos referidos.

Ello sentado, precisó que, no se discute en este caso, la existencia jurídica de MA SU SRL, la inscripción de la sociedad ante el organismo fiscal, su capacidad financiera, ni la instrumentación en su existencia formal; sino que, la cuestión, versa sobre si resulta falsa o verdadera la premisa de correlación entre la instrumentación de lo que la contribuyente muestra como un acuerdo de partes que involucra tres sujetos: a) la auditada como contratista, c) la empresa MA SU SRL como ejecutora de la obra material, y c) ALUAR SA como destinataria de la obra.

Sostuvo que, en atención a la falta de capacidad técnica exhibida por la ejecutora, a lo que suma la modalidad de pago de la prestación, que no responde a las normales de plaza, y otras situaciones de hecho de no menor alcance, se invierte la carga de la prueba, e impone a la fiscalizada, dar credibilidad y convicción en mérito de lo que aporte a la causa.

Desde esa perspectiva, se destacó que, resultan incomprensibles para la operatoria invocada, estas situaciones: a) una modalidad de pago que no condice con sus expresiones y la circunstancia de constatarse que, la mayoría de los cheques destinados a la cancelación del supuesto precio de la prestación, fueron cobrados por personal de Ing. Ronza S.A; b)que MA SU SRL factura por provisión de materiales, mano de obra y equipos, en el período 8/97 a 7/98 la suma de $ 749.460, pero no acredita personal en relación de dependencia en cantidad adecuada a la prestación, ni habilitación, por ningún medio, para ingresar al área de ALUAR SA.

Así las cosas, el Fisco concluyó que la empresa no acreditó esos aspectos fundamentales para convalidar la figura que invoca, tales, la traslación de la riqueza del titular al prestador, y la efectiva prestación por parte de quien se pretende atribuir la obra (MA SU SRL).

Con base en lo expuesto, el organismo fiscal, fundó el acto que determinó la obligación impositiva de la actora frente al Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales, agosto de 1997 a julio de 1998, más intereses y multa en los términos del art. 46 de la ley 11.683 (confr fs. 8/14).

II.- Que contra la mentada Resolución Nº 95/2000 (DV RRLP) Ingeniería Ronza S.A, interpuso el recurso de apelación previsto en el art. 76 de la Ley de rito (confr. fs. 21/33).

Cuestionó el procedimiento llevado a cabo en la sede administrativa, con fundamento en que, se han transgredido las disposiciones relativas al “Bloqueo Fiscal”, al pretender que la presunción de legitimidad establecida por ley respecto de los períodos que aquí importan, había cesado con motivo de las declaraciones juradas rectificativas presentadas por el contribuyente.

Sobre el punto, afirmó que el Fisco nacional no siguió los carriles normales para llegar al desbloqueo, ya que no impugnó las declaraciones rectificativas presentadas, ni inició el procedimiento de determinación correspondiente al período base, por manera que, la resolución cuestionada, desde su perspectiva, resulta nula.

De otro lado, se agravió por la imputación de apócrifa que se formula respecto de la documentación respaldatoria emitida por MA SU SRL, que importa para la actora, el ajuste en el Impuesto al Valor Agregado, y la sanción aplicada.

Al respecto, expresó que, en su oportunidad contrató con la empresa mencionada, la realización de tareas en la planta de Aluar en Puerto Madryn, obra denominada Vega 206. Que los trabajos encomendados fueron los de hormigón armado que se instrumentaron mediante las órdenes de compra AI-020 y 025, y veredas según la orden de compra AI-90. Añadió que el contratista directo de la obra fue Alstom; quien subcontrató a Ronza SA, y a su vez, ésta contrató a MA SU SRL, procedimiento que según dijo, es el común en la realización de este tipo de obras, en materia de construcción.

En este contexto, señaló que, la circunstancia observada en punto a la falta de empleados en relación de dependencia con su contratista, carece de relevancia, dado que ésta bien pudo encargar a un tercero su realización. Asimismo, manifestó que, dado que Aluar no se relacionó comercialmente con Ingenieria Ronza SA, ni con su contratista, resulta lógico que responda al requerimiento cursado, que desconoce a la empresa referida.

En el mismo orden de ideas, sostuvo que, los pagos correspondientes fueron hechos todos con cheques, y que el hecho de que algunos de ellos fueran cobrados por una cooperativa denominada Conex, en nada invalida el pago efectuado, del mismo modo que, carece de relevancia, según expresó, la circunstancia de que varios de los cheques fueran cobrados por personal en relación de dependencia con la actora.

Como corolario, resaltó que, incumbe al Fisco demostrar la falsedad de la documentación aportada en su oportunidad, y puso de relieve que, en todo caso, las presunciones fiscales involucran a un tercero ajeno a su parte y por cuya actuación, la empresa no debe responder. Sostuvo que en la sede administrativa no se examinó de modo adecuado la prueba producida, y por ello también planteo la nulidad de la resolución determinativa.

Añadió que la única carga que pesa a su respecto, consiste en la prueba de la disponibilidad económica que reflejan las facturas en sus movimientos contables, cuestión acreditada a la luz de la documental aportada y con los libros de las sociedades.

Se quejó por último de la multa aplicada en la Resolución Nº 95/2000 (DV RRLP), invocó la condonación establecida por el Decreto 93/00, ofreció pruebas y formuló reserva del caso federal.

III.- Que mediante la Resolución Nº 96/2000 (DV RRLP), el Fisco Nacional determinó de oficio la deuda de Ingeniería Ronza en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 1998 y 1999, estableció el saldo a ingresar a cargo de Ingeniería Ronza S.A, con más intereses y multa por el ejercicio 1999.

El ajuste se formuló con base en la impugnación de la documentación aportada por la actora como correspondiente a la facturación del proveedor MA SU SRL, y en las consideraciones expuestas en la Resolución Nº 95/2000 DV RRLP (fs. 70/76).

A su turno, la actora, recurrió el referido acto determinativo ante el Tribunal Fiscal, y en lo sustancial, expresó idénticos fundamentos que al apelar el ajuste en el impuesto al Valor Agregado, teniendo en cuenta que, las resoluciones impugnadas se fundan en circunstancias comunes (ver fs. 85/87).

En este contexto, a fs. 132 el *a quo* decidió acumular los Exptes. Nº 18.616-I y 18.617-I, y a fs. 144 dispuso abrir la causa a prueba y ordenó las medidas probatorias que consideró procedentes.

Finalmente, por resolución de fs. 320/321, se confirmaron en todas sus partes los actos apelados, con costas a la actora vencida.

IV.- Que, en primer lugar, el Tribunal Fiscal desestimó el planteo de nulidad articulado por la recurrente, quién alegó la transgresión -en su perjuicio- del régimen legal llamado “bloqueo fiscal”, pues, tuvo en cuenta que, la empresa presentó las declaraciones juradas rectificativas correspondiente al período base, luego de iniciada la auditoria, por manera que, debe aplicarse la previsión contenida en el segundo párrafo del art. 118 de la Ley 11.683.

Añadió que, no afecta lo decidido, la circunstancia de que la inspección no habría advertido ciertos aspectos que se rectificaron, ya que la norma citada abarca cualquier rectificación, sea espontanea o a requerimiento de la fiscalización, siempre que ellas se produzcan en las condiciones señaladas en el precepto legal mencionado.

También rechazó el planteo de invalidez formulado con base en que el organismo fiscal no consideró las pruebas aportadas al procedimiento administrativo, porque sostuvo que, de la compulsa de los antecedentes surge que se ha resguardado el ejercicio del derecho de defensa de la contribuyente.

Asimismo, en cuanto a la aplicación de las normas del Decreto 93/2000, expresó que, el artículo 2º de la norma invocada por la actora, requiere que, cuando hubiera discusión administrativa o jurisdiccional, como en el caso, se presente el formulario de desistimiento de la acción y del derecho, incluso del de

repetición para poder gozar de los beneficios que se piden, lo que no se ha efectuado en autos.

De otro lado, en cuanto al fondo, hizo hincapié en la conducta procesal de la recurrente, examinó la prueba producida en autos, y destacó las conclusiones que se derivan del informe final de inspección, que encuentra correlato en los antecedentes administrativos.

En particular, expresó que la sociedad MA SU SRL tuvo una duración de un año, se constituyó en julio de 1997, comenzó a prestar servicios a Ronza en agosto de ese año y cesó, precisamente, 12 meses después. Que los cheques con que se le habría pagado fueron cobrados por personal en relación de dependencia con la actora, o excepcionalmente, por una cooperativa. La contratista tuvo tres empleados en agosto de 1997 y uno en enero y julio de 1998. Existieron dificultades para ubicar el domicilio de la sociedad después de transferida por el Sr. Mazzei y que, éste no pudo dar precisiones sobre las operaciones con Ingeniera Ronza a pesar de la magnitud de las mismas y el tan corto lapso de tiempo que estuvo en marcha la sociedad.

Añadió que la SRL no figura en los archivos de Aluar, que el personal autorizado a ingresar a su planta era en su 90% de Ingeniería Ronza, lo que ratifica la falta de aptitud técnica de MA SU para las actividades que dice ha realizado, todo lo que resulta suficiente para impugnar las facturaciones emitidas.

Con base en lo expuesto, decidió también confirmar las sanciones impuestas por el Fisco Nacional a la actora, en los términos del art. 46 de la Ley 11.683.

V.- Que contra esa resolución, interpuso la parte actora el recurso de apelación que obra a fs. 375, y lo fundó a fs. 376/385.

Se agravió por el rechazo al pedido de condonación, formulado con sustento en las disposiciones del Decreto 93/00, y sostuvo que los extremos requeridos por la norma, para hacer efectivos los beneficios pretendidos, se encuentran reunidos en el caso, habida cuenta que, la multa no se encuentra firme y que la denuncia penal fue efectuada con posterioridad al momento de la sanción del decreto.

Cuestionó también el rechazo de los argumentos referidos a la violación del régimen de bloqueo fiscal, por no haber sido dictado un acto determinativo que comprenda los períodos base (en ganancias el ejercicio de 1999, y en el IVA 02/98 a 03/98), situación que impide –según su criterio- el ajuste efectuado por los períodos anteriores.

Afirmó que, el hecho de haber presentado declaraciones juradas rectificativas, aun durante el curso de la inspección, no sustituye al acto de determinación del período base, por ende, siendo que esas rectificativas no fueron impugnadas por el Fisco Nacional en el plazo legal, carece de sustento legal tener, por desbloqueados los ejercicios en cuestión.

Por otra parte, se refirió a la calificación de apócrifa de las facturas observadas por el organismo recaudador. Señaló que se encuentra debidamente acreditado -por diferentes medios probatorios- que la firma MA SU SRL estaba debidamente constituida e inscripta en los organismos de control correspondientes, como también en la Dirección General Impositiva, y en el Instituto de Estadísticas y Registro de la Industria de la Construcción.

Agregó que la venta de la sociedad fue debidamente inscripta en la Inspección General de Justicia, y que las facturas emitidas fueron realizadas en una imprenta habilitada que comunicaba a la AFIP.

Puso de relieve que no fue materia de debate que la obra se llevó a cabo en Puerto Madryn, que los pagos se efectuaron, en su mayoría en cheques, y que se practicaron las retenciones pertinentes.

En ese sentido, hizo mérito de que en la pericia contable producida en estos autos, se afirmó que la actora lleva los libros contables en debida forma, y que de su documentación y de la bancaria, surgen los movimientos de desplazamiento patrimonial que la demandada cuestiona.

Se agravió porque, todo lo expuesto, no fue apreciado por el Tribunal Fiscal de modo adecuado, que –según el recurrente- expresó conjeturas que carecen de relevancia para desvirtuar las circunstancias acreditadas por su parte. Asimismo, alegó que, a Ingeniería Ronza sólo le tocaba demostrar sus actos, y que no le resultan oponibles, ni debe hacerse cargo, de la eventual conducta de la sociedad a la que contrató para la realización de las obras (MA SU SRL).

Al respecto, invocó que no le correspondía investigar antes de acordar con ella, si las referencias laborales dadas con respecto al corralón “Stabile” eran veraces. Expresó que se ha invertido, de manera indebida, la carga de la prueba, y condenado de modo contrario a las normas procesales de incumbencias probatorias.

La resolución en crisis, desde su razonamiento, se ha fundado en indicios endebles, y pretende subsanar un actuar investigativo que debió seguir la Dirección General Impositiva, pero dirigido a la empresa MA SU SRL, y no

pretender hacer un ajuste con el solo calificativo de que las facturas son apócrifas, por supuestas anormalidades no imputables a su parte.

En ese orden, añadió que, en la presente causa los aspectos a dirimir se centran en cuestiones de hecho y prueba, y del examen de los elementos y probanzas colectados en la sede administrativa, surge que el Fisco Nacional no actuó diligentemente en lo concerniente a la configuración del soporte de su pretensión fiscal objetiva.

Por otro lado, se refirió a dos cargos contenidos en la determinación del Impuesto a las Ganancias, que no habrían sido considerados por el Tribunal *a quo*, el atinente a la pretensión activación de obras, y el de disposición de fondos a favor de terceros.

Finalmente se quejó de la sanción aplicada, en tanto no se verifican en el caso los extremos previstos en el art. 46 de la Ley 11.683, y porque además, reiteró, debe considerarse condonada en virtud de lo establecido por el Decreto 93/00.

Se agravió por la imposición de las costas, formuló reserva del caso federal, y peticionó que por todo lo expuesto, se admita el recurso de apelación y se revoque la resolución de fs. 320/321.

VI.- Que a fs. 386/388 el Fisco Nacional contestó los agravios de su contraria, y solicitó que se los rechace con expresa imposición de las costas.

Relató los antecedentes de la cuestión, como también, el resultado de la fiscalización, y resaltó que, se relevaron situaciones irregulares en los aspectos que hacen a la existencia jurídica y material del proveedor MA SU SRL, contradicción de suma gravedad en lo que hace a la demostración de la posibilidad de la efectiva prestación del servicio y, no menos contradictoria y grave la descripción del proceso para la cancelación del precio que hace la empresa, de acuerdo a las situaciones de hecho probadas con los cheques que se emitieron a esos fines.

Se refirió al movimiento registrado en las cuentas particulares de los accionistas, como disposición de fondos a favor de terceros, y a los honorarios de los directores.

Formuló reserva del caso federal y peticionó que se rechace la pretensión recursiva.

VII.- Que a fs. 425/427, este Tribunal (en otra integración), decidió suspender la resolución de la apelación interpuesta por la parte actora, hasta tanto se dicte sentencia en el Expte. Nº 14.576 “Ingeniería Ronza SA s/ Inf. Ley

24.769”, que en ese momento, se encontraba en trámite por ante el Juzgado Federal Nº 1 Secretaria Nº 1, de La Plata, Provincia de Buenos Aires.

De otro lado, a fs. 487/488, la Sala desestimó los planteos formulados por la recurrente, para que se declare la prescripción de la acción del Fisco Nacional para exigir el cobro de los impuestos y accesorios determinados a través de los actos administrativos confirmados por el Tribunal Fiscal de la Nación, y además, que se declaren condonadas las sanciones aplicadas en los términos de lo establecido por la Ley 26.476.

Asimismo, se mantuvo la suspensión decidida en la resolución de fs. 425/427.

En este contexto, a fs. 538/540, la parte actora acompañó un certificado expedido por el Secretario del Juzgado Federal de La Plata, que da cuenta de que, en el Expte. 14.576, “Ingeniería Ronza SA s/ inf. Ley 24.769”, la Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, resolvió sobreseer a Marcelo Rodolfo Stefenon, Horacio Ramón Ronconi y Horacio Enrique Zappa, por considerar que no es delito la acción que se les imputó. Se añadió en el certificado que, esa sentencia se encuentra firme.

A fs. 434 obra copia certificada de la mentada resolución de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata.

Las actuaciones fueron sustanciadas con el Fisco Nacional, quien solicitó que se reanuden los plazos suspendidos, prestando conformidad a idéntica petición formulada por la actora a fs. 540 (ver fs. 545 y vta.).

Así las cosas, a fs. 546 se dispuso reanudar los plazos procesal, por manera que, notificadas las partes (ver fs. 547/548), pasan a sentencia;

VIII.- Que, en primer lugar, y dado los términos que surgen del pronunciamiento obrante a fs. 425/427, deben efectuarse las siguientes precisiones sobre el alcance de la sentencia dictada en el fuero penal -y que decidió sobreseer a los imputados en los autos “Ingeniería Ronza SA s/ inf. Ley 24.769” ver fs. 538/8539- respecto de las presentes.

En primer lugar, conviene recordar que, el delito tributario requiere de dos aspectos: uno objetivo, que implica necesariamente el análisis de la normativa fiscal a los efectos de determinar la procedencia del gravamen, y uno subjetivo, que implica la valoración de la conducta desplegada.

Siendo así, las posibilidades para desvincular a un imputado de un proceso penal, se relacionan tanto con el tipo objetivo previsto por la norma penal, cuanto con el tipo subjetivo. Asimismo, la desvinculación relacionada con el tipo

objetivo de la norma puede tener que ver, tanto con el entendimiento de que los hechos no existieron, o no fueron realizados por el imputado; cuanto con una valoración jurídica de los hechos probados, a la luz de la norma extrapenal (tributaria), concluyéndose que no se ha verificado el hecho imponible o debería aplicarse una sanción o desgravación, o no se es sujeto según las normas sustantivas, etc. (confr. Semachowicz, Esteban *“Régimen penal tributario. Sentencias firmes en sede penal y su acatamiento por el Tribunal Fiscal”*, D.T.E., Tomo XXVIII, p. 610, julio de 2007).

En consecuencia, si la decisión judicial que pone fin a la actuación penal, con efecto de cosa juzgada, se dispone por una causal objetiva, es decir, porque el hecho no se cometió, o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que, la resolución administrativa –y en su hora, los decisorios consiguientes- no pueden alterar tal declaración sobre los hechos (conf., en este sentido, Sala V del Fuero, *in re: “Agroferia S.R.L. c/D.G.I.”* del 15/7/2008; Sala IV del Fuero, *in re*: “Cher Terrab, Salomón Carlos (T.F. 18.369-I) y Acum. c/D.G.I.”, del 20/9/2011)).

A esta altura, cabe añadir que no se trata de confundir los distintos ámbitos de conocimiento propios del examen de una cuestión en la esfera del derecho penal y en el de la tributaria, pues sabido es que en el proceso penal el obligado pasa a ser tratado no ya como un sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino como, un sujeto activo de una hipótesis delictual, por lo que, el juez deberá analizar la improcedencia del procesamiento desde el punto de vista de la carencia de un accionar subjetivamente imputable.

Ello así, los valores e intereses en juego en el proceso penal y en el proceso administrativo son distintos; la administración califica una situación tributaria como "*secundum allegata et probata partium*", en donde se admiten ficciones legales aplicadas por el Fisco, pero deviene indudable que ella no resulta ser la verdad material que exige el proceso penal (CNACAF Sala I, Expte. Nº 25.586/2008 "Moneta Raul Juan Pedro (TF 23930-I) c/DGI", 22/12/10).

Con base en los parámetros expuestos, debe señalarse que, en el caso, la sentencia dictada en la sede penal, según las constancias obrantes fs. 538 y 539/vta., decidió el sobreseimiento de los imputados en los autos “Ingenieria Ronza S.A s/ infracción ley 24.769”, por no ser delito la acción que se les imputaba, en los términos de la Ley 26.735, sancionada por el Congreso Nacional en diciembre de 2011 y modificatoria de la Ley 24.769.

Por ende, siendo que, tal como se desprende de la lectura del pronunciamiento referido, el Tribunal del fuero penal federal no efectuó un examen fáctico concerniente al caso de autos, no existe una decisión susceptible de condicionar, de modo alguno, el estudio que esta Sala debe realizar en el marco de la competencia que le corresponde por el recurso de apelación interpuesto contra la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación.

Es así que, dado los términos de la sentencia dictada en el Expte. 14.576 “Ingeniería Ronza S.A s/ infracción ley 24.769”, no se verifica en el *sub examine*, la limitación prevista en el art. 20 de la ley 24.769, para que se examinen los hechos que el Fisco Nacional invocó como sustento de los actos determinativos que se encuentran impugnados en estas actuaciones.

En consecuencia, debe considerarse superada la condición en base a la cual se suspendieron estos autos en la resolución de fs. 425/427, y en el estado en que se encuentran las actuaciones, procede el estudio y la decisión del recurso de apelación interpuesto por la actora a fs. 375, contra la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, que confirmó en todas sus partes las Resoluciones (DV RRLP) nº 95 y 96, ambas del 31 de marzo de 2000 (fs. 320/321).

IX.- Que en ese orden, cabe adentrarse en el examen de los agravios expuestos en el escrito recursivo y, a tal fin debe, destacarse que los jueces de la causa no se encuentran obligados, a los fines de llevar a cabo el examen de dichas cuestiones, a seguir a las partes en todas y cada una de los agravios y argumentaciones que proponen a consideración del Tribunal sino tan solo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140 y 301:970).

Ello sentado, en relación con los agravios que sostienen la afectación del régimen del bloqueo fiscal, cabe mencionar que, mediante el artículo 117 de la ley 11.683 se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a establecer un régimen especial de fiscalización -conocido comúnmente como olvido, bloqueo fiscal o ley tapón-, por el cual se limita las facultades de verificación fiscal al último período anual para determinados contribuyentes y responsables. A tales efectos, se estableció una presunción iure et de iure de exactitud respecto de las declaraciones juradas que se hubieran presentado antes de la verificación fiscal.

Este sistema de excepción es sólo aplicable a aquéllos que se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones descriptas en las normas que se dicten al efecto. La presunción a favor del contribuyente sobre la exactitud y corrección

de las declaraciones juradas presentadas por los años no prescriptos (conf. artículos 117 y 118 de la ley 11.683), se mantiene hasta tanto el Fisco Nacional proceda a impugnar la correspondiente al último ejercicio anual y efectúe la determinación de oficio prevista en el artículo 17 y siguientes de ese texto legal.

Mediante el decreto Nº 629/1992 el P.E.N. dispuso la aplicación del régimen especial de fiscalización en todo el territorio de la Nación, con relación a los impuestos a las ganancias, sobre los activos, al valor agregado e internos (excepto los previstos en sus artículos 23 y 23 bis), respecto de los ejercicios iniciados a partir del 1º de abril de 1992, excluyendo como sujetos del régimen a los agentes de retención o percepción que hubieran omitido actuar como tales. Por decreto Nº 1.340/1998 se incluyó en el régimen al impuesto sobre los bienes personales, a partir del período fiscal 1998 inclusive.

Cabe destacar que el sistema especial de fiscalización opera por impuesto, circunstancia que ha llevado al Fisco a opinar que una inspección iniciada respecto de un impuesto, cuya notificación determina el año base del mismo, no puede ser posteriormente ampliada a otro gravamen, interpretando que tal notificación primigenia haya determinado -a su vez- el año base del segundo impuesto (conf. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, “Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97”, Buenos Aires, 7º edición, editorial La Ley, 2011, página 609).

Para comprender el real alcance de esa impugnación fiscal que habilita la apertura de los períodos anteriores, el régimen debe conciliarse con lo dispuesto por el artículo 65 del mismo cuerpo normativo, que prevé la suspensión del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: [“mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de determinación prevista en el artículo 17, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del Capítulo XIII. La suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha de la vista referida.”].

La integración de las normas lleva a considerar que el bloqueo fiscal, como beneficio del contribuyente, se mantiene hasta tanto quede firme (ya sea en sede administrativa, contencioso-administrativo y/o judicial) la impugnación y determinación del “período base”; término durante el cual, como medida de protección del crédito público, se suspende el curso de la prescripción de los poderes fiscales.

A lo dicho, cabe agregar que, también se encuentra previsto, en consonancia con las facultades otorgadas al organismo fiscal por los artículos 35 y 36 de la ley 11.683, que se puedan auditar períodos anteriores a fin de comprobar hechos o situaciones con posible proyección o incidencia sobre los resultados del período fiscalizado.

Una interpretación armóniosa de las disposiciones involucradas conduce a concluir que, aun cuando el contribuyente no pueda negarse o impedir que el ente fiscalizador le requiera la presentación de documentación relativa a períodos anteriores amparados por la presunción de exactitud, las constancias de tal modo recabadas no podrán ser utilizadas por el Fisco hasta tanto no se proceda en la forma antes señalada (conf. al respecto, Bertazza, Humberto J., "El Bloqueo fiscal, las facultades de la D.G.I. y los deberes del contribuyente", Errepar Dte. TXII, páginas 401 y siguientes, citado por Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, "Procedimiento Tributario", Buenos Aires, editorial Macchi, páginas 598 y siguientes; CNac. de Apel. en lo Cont. Adm. Fed., Sala I, in re: "A.F.I.P. D.G.I. c/Espasa S.A. s/allanamiento de domicilio", del 25/2/2000).

En esta sucinta explicación del sistema bajo estudio, resta destacar que por medio del decreto Nº 455/2002 se derogó el Régimen Especial de Fiscalización (ver su artículo 1º)

Se sigue de la descripción normativa efectuada *ut supra*, que deben desestimarse las criticas relacionadas con la transgresión al régimen del bloqueo fiscal, vigente para al momento de los hechos que aquí importan, pues no se ha discutido que, las diferencias detectadas por la inspección respecto del denominado período base, tanto en el Impuesto al Valor Agregado como en el Impuesto a las Ganancias, fueron conformadas por el contribuyente que rectificó las declaraciones juradas originales aceptando el ajuste propuesto por la inspección con un incremento superior al 5% del monto imponible declarado en las presentaciones primigenias (ver DDJJ Rectificativas presentadas el 09/09/99).

Por ende, en los términos de la normativa aplicable, tal como lo decidió el Tribunal *a quo*, no hay presunción de legitimidad en las declaraciones anteriores a los períodos auditados, en virtud de lo establecido en el artículo 118 segundo párrafo de la Ley 11.683, que remite a la última parte del primer párrafo del artículo 113 del mismo cuerpo legal.

A lo que debe añadirse que el art. 119 de la ley fiscal, en el tercer párrafo equipara a una determinación de oficio, a la presentación de las declaraciones juradas rectificativas que satisfagan la pretensión fiscal, toda vez que en tal caso

se prescinde del procedimiento determinativo, y sus efectos importan el desbloqueo de los períodos anteriores.

Sobre el punto se sostuvo que, en lo que atañe a las D.D.J.J. presentadas voluntariamente (supuesto que invoca la actora en estos autos), cabe mencionar que procede el decaimiento del bloqueo fiscal ante dicha presentación con una diferencia superior al 5% del originalmente declarado (tal lo ocurrido en este caso), no siendo necesario que el Fisco impugne las declaraciones juradas del último ejercicio (confr. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, “Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97”, Buenos Aires, 7º edición, editorial La Ley, 2011, página 618vta./619, con cita de CFed. La Plata, Sala III, “Ronza S.A c/ DGI”, 04/05/2000, Dictamen (AFIP DGI) Nº 82/2001 DAL, de fecha 18/10/2001; Dictamen (AFIP DGI) Nº 39/2001, de fecha 05/05/2001).

En el caso, según surge de la compulsa de las actuaciones administrativas que corren por cuerda, la inspección se inició el día 19 de abril de 1999 y el ente fiscal comunicó a la actora de las diferencias detectadas en la auditoria practicada, respecto de los últimos doce meses vencidos en el IVA, es decir de marzo de 1998 a febrero de 1999 y la contribuyente presentó declaraciones rectificativas por los períodos mayo de 1998 a abril de 1999 con fecha 09 de septiembre de 1999, por ende, según la normativa referida en los párrafos que anteceden, perdió los beneficios del bloqueo fiscal por los períodos anteriores y se ajustaron los meses de agosto de 1997 a abril de 1998 y julio de 1998 (ver informe final de inspección obrante a fs. 73/80, cuerpo “Información Reservada”, que corre por cuerda).

Con relación al Impuesto a las Ganancias, debe precisarse que, siendo que la auditoria comenzó el día 19 de abril de 1999, la última Declaración Jurada vencida y presentada por la actora era la correspondiente al ejercicio fiscal 1998, y por lo tanto este es el período bajo fiscalización en razón de la orden de intervención que generó el cargo (Form. 8000 014 Nro. 001517 ver fs. 84 del cuerpo de actuaciones administrativas mencionado en el párrafo que antecede), por manera que, al formularse el ajuste respecto de los ejercicios 1998 y 1999, no se verifica la transgresión que invoca la actora respecto del régimen legal en cuestión.

X.- Que, por otro lado, los agravios expuestos por la actora con relación al aspecto de la decisión que desestimó el pedido formulado para que se aplique en autos el beneficio de la condonación establecido por el Decreto 93/00, tampoco pueden prosperar, toda vez que su postura se aparta manifiestamente del régimen legal con el que pretende beneficiarse.

Ello es así, dado que el artículo 2º del Decreto citado, expresamente describe los supuestos comprendidos en el régimen invocado, a saber: aquellas obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, a la fecha de publicación de este Decreto en el Boletín Oficial, en tanto el demandado se allanare incondicionalmente y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos.

Mientras que, como ha señalado el *a quo*, la actora no dio cumplimiento con el presupuesto a su cargo, esto es, el de desistir y allanarse respecto de la obligación tributaria apelada, ella misma se excluyó con su actuar discrecional de los eventuales beneficios el régimen que invocó.

A esta altura, conviene recordar que si la actora pretende la aplicación de un régimen, ello implica la aceptación de todas las disposiciones que lo integran, por lo cual no resulta válido pretender la aplicación parcial de aquéllas que resulten más beneficiosas (en este sentido esta Sala *in re* Expte. nº 12.808/2012, “Procesadora de Boratos Argentinos S.A (TF 28448-A) C/DGA”, del 28 de junio de 2012; “La Industrial Maderera SAICI c/resolución Nº 717/9-M.E.yOSP” del 25/03/1999 y “PBB Polisur S.A. c/Resolución 30/03 SH (Secretaría de Hacienda) s/medida cautelar (autónoma) del 9/06/2005).

Como corolario, no encontrándose reunidos los requisitos establecidos en la ley, no corresponde beneficiar a la actora con la condonación establecida en un régimen al que decidió no adherir.

XI.- Que a esta altura, corresponde decidir el fondo del asunto. En primer lugar, debe decirse que (según se ha relatado en el considerando V), la recurrente cuestiona en su apelación la decisión que confirmó los ajustes fiscales efectuados en los gravámenes de marras, criticando la apreciación que el Tribunal *a quo* ha efectuado con relación a los hechos y las pruebas involucradas en el caso, sin efectuar ningún planteo que se refiera al aspecto normativo de la cuestión, tanto en orden a la aplicación de las disposiciones legales concernientes, como en lo relativo a su interpretación y efectos en el caso concreto.

En tal sentido ha de señalarse que las quejas allí expresadas, implican una nueva verificación por parte de esta Cámara de los elementos de prueba obrantes en las actuaciones y que tanto el juez administrativo como el Tribunal *a quo* ponderaron para resolver como lo hicieron.

Según lo evidencian las manifestaciones vertidas en el memorial, la recurrente disiente con la valoración de los hechos y de la pruebas efectuada por

el Tribunal Fiscal de la Nación para confirmar las resoluciones administrativas impugnadas. El estudio de tales extremos no remite a la interpretación de las normas aplicables en la especie, sino a la ponderación de cuestiones de hecho y prueba, por lo que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683, corresponde estar, en principio, a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, a menos que se pruebe que el *a quo* hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión, supuesto que en el caso debe descartarse a la luz de las siguientes consideraciones.

En el pronunciamiento en crisis (obrante a fs. 320/321) se decidió confirmar las resoluciones que determinaron de oficio la obligación impositiva del contribuyente en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos agosto de 1997 a julio de 1998, y en el Impuesto a las Ganancias, períodos 1998 y 1999, con sustento en que los argumentos expresados por la recurrente, y las medidas probatorias producidas en la instancia jurisdiccional, carecen de relevancia para desvirtuar las conclusiones que se derivan de un adecuado y razonable examen de las circunstancias constatadas en el transcurso de la inspección, con relación a las operaciones que la actora declaró como concertadas con la empresa MA SU SRL.

El razonamiento y la conclusión criticada en la apelación, resulta en sentido contrario al pretendido por la recurrente, como ajustada a derecho, habida cuenta que, la postura de la actora, que intenta desentenderse de lo que considera la conducta de un tercero que le es ajena, no resulta suficiente para acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas por el organismo fiscal, más allá de los deslindes de responsabilidad que intenta.

Debe destacarse que, ninguna de las situaciones fácticas relevadas por la fiscalización fue refutada por la apelante, por manera que debe considerarse acreditado que la empresa a la que ésta le atribuye las operaciones cuestionadas, carecía de capacidad operativa cierta para ejecutar las obras que habrían sido encomendadas en el marco del contrato que originalmente celebraron Aluar, con Alstom, y ésta con Ingeniería Ronza S.A.

Más relevancia adquieren las particularidades advertidas en punto a los pagos que habría efectuado la actora a MA SU SRL, por haberse verificado que parte de los cheques en cuestión eran percibidos por empleados de la propia recurrente, cuestión de la que pretende desentenderse sin mayores argumentos.

A esta altura, cabe recordar que “... el art. 86, inc. b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de la cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (*Fallos:*

300:985). Y si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuanto éstas presentan deficiencias manifiestas (*Fallos*: 326:2987, considerando 9º), tal situación dista de presentarse en el caso de autos, habida cuenta de que lo decidido por ese tribunal se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso...” –cfr. C.S.J.N. *in re* Procesamiento Industrial Laminados Arg. R. S.A. (TF 19.396-I) c/ DGI”, del 17 de marzo de 2009

En un sentido concordante se ha señalado que, si los argumentos expresados por el quejoso en sus agravios, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (*Fallos* 273:205; 274:35; 276:311; 323:4028; 330:2639 entre otros). Por otra parte, como también se ha dicho en forma reiterada, los jueces no están obligados a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas agregadas a la causa sino sólo aquellas que estimen conducentes para fundar sus conclusiones, ni tampoco a tratar todos los temas expuestos, ni analizar todos los argumentos utilizados que a su juicio no sean decisivos (*Fallos* 272:325; 324:4321; 325:1922; entre otros).

En este estado del estudio del caso, debe recordarse que la carga probatoria, es el imperativo que tienen las partes de activar adecuadamente las fuentes de prueba para que demuestren los hechos que les corresponda probar a través de los medios probatorios, y sirve al juez en los procesos dispositivos como elemento que forma su convicción ante la prueba insuficiente, incierta o faltante (conf. Falcón, E. Tratado de Derecho Procesal Civil y Comercial, T.II, citado en Sala V, *in re*, “Díaz, Norberto C” y esta Sala en su anterior integración, Expte. 42.003/04 “SUR ESTE ARGEN SA c/ EN AFIP DGI Resol 87/04 (RDEX) s/ Dirección General Impositiva” del 19/07/2011).

De tal suerte que, quien esgrime una pretensión debe probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invoca como fundamento de su petición (art. 377, segundo párrafo del C.P.C.C.N.). En otros términos, queda a cargo de quien lo alegue, la prueba del hecho en que se funde el derecho cuyo reconocimiento pretende (conf. C.N.Civ., Sala A, 4/8/76, LL. 1979-D-619; C.N.Fed.Civ. y Com., Sala III, 31/12/80, ED. 93-205 y esta Sala II *in re* “Ministerio de Salud y Acción

Social c/ Prats de Archubi Elsa Elena s/Proceso de conocimiento”, del 5/03/98, entre otros).

Bajo los parámetros mencionados, cabe concluir que, los argumentos expuestos en la resolución impugnada fundan de modo suficiente y adecuado el criterio del Fisco, pues la falta de capacidad operativa del contratista impide tener por realizada la operación que denunció su contraria, por ende, ante las circunstancias en que el organismo fiscal baso su decisión, correspondía que la actora acredite la veracidad de las negociaciones de manera concreta

XII.- Que asimismo, las consideraciones que anteceden, sustentan de modo adecuado y suficiente, la decisión de confirmar en todas sus partes la resolución recurrida, incluso en cuanto convalida el aspecto sancionatorio de los actos apelados, y ello dado que, a la luz de las circunstancias de hecho y de derecho constatadas en estos autos, se tiene por acreditados lo extremos previstos en el art. 46 de la ley 11.683 y justifican la aplicación de las sanciones en cuestión.

En efecto, la norma citada, regula la figura dolosa de la defraudación fiscal, para cuya procedencia resulta necesario que se verifique la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia de dolo en su accionar. El art. 47 de la norma en cuestión, establece los supuestos que habilitan a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

El precepto normativo mencionado en primer término, establece "[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido".

Como puede advertirse, se sanciona una conducta dolosa y antijurídicamente deliberada, que se concreta cuando a través del ardid o engaño se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado con un ingreso tributario menor al que correspondería efectuar (cfr. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, Procedimiento Tributario, Ley 11.683 comentada, 4ª Ed. Act., La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 272). En concreto, aludiendo a la secuencia que caracteriza al obrar fraudulento que subyace en el art. 46 transcripto, este Tribunal ha expresado que "la configuración del ilícito tipificado en este precepto requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: 1. la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito, 2. un

error de la víctima del ilícito, 3. la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito" (Sala III “Modart SACIF (TF 20295-I) c/DGI” sentencia del 11/04/2011 y "Kodelja Luis Alberto (TF 24148-I) c/ DGI", causa 26.493/06, del 7/05/08).

Que en el mismo sentido y en lo concerniente a la caracterización del ilícito aspecto que entraña la hermenéutica de la norma contenida en el art. 46 de la ley fiscal y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (*Fallos*: 271:297).

Ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (confr. la doctrina de *Fallos* 278:266 aplicable *mutatis mutandi*, y Sala II Expte. Nº 26.385/04 “Transportes Tomassini SRL (TF 21.781-I) c/ DGI” sentencia del 17/05/2007, Expte. Nº 18.011/09 “Irene Sabes de Travi SRL (TF 27.127-I) c/ DGI”, del 16/09/2010).

En lo que aquí importa, el accionante no invocó causal alguna eximente de responsabilidad, expresando únicamente un planteo relativo a la falta de adecuación de su conducta con el tipo previsto por el art. 46 de la ley 11.683; por ende, la existencia de la conducta dolosa, comprensiva del elemento intencional, aparece acreditada con la comprobación de la omisión atribuida a la actora, con motivo de la impugnación de las operaciones que declaró con relación a MA SU SRL.

Es por ello que, en mérito a las circunstancias acreditadas en las actuaciones y con sustento en las consideraciones expuestas en los considerandos que anteceden, corresponde confirmar la resolución recurrida en todo lo que fue materia de agravios.

XIII.- Que por último, y en razón de todo lo expuesto, no se advierten circunstancias de hecho ni de derecho que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota que establece el art. 68 del CPCCN. Por ende, se confirma la condena por las costas decidida en la instancia previa y se las impone a la vencida en esta instancia.

Por lo expuesto el Tribunal Resuelve: 1º) Desestimar la apelación interpuesta por la parte actora y confirmar la resolución de fs. 320/321, con costas a la vencida (art. 68 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

MARIA CLAUDIA CAPUTI

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MARQUEZ