



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

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: Sentencia - EX-2024-100546914- -APN-SGAI#TFN "JUGOS AUSTRALES S.A." VOC. XII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2024-100546914- -APN-SGAI#TFN caratulado “JUGOS AUSTRALES S.A. s/recurso de apelación”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que mediante RE-2024-100542085-APN-SGAI#TFN Jugos Australes S.A. interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la ley N° 11.683 contra la Resolución RESOL-2024-259-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII de fecha 23 de agosto de 2024 dictada por la División Revisión y Recurso de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI (actual ARCA), por medio de la cual se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2020, con más los intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente al 100% del impuesto dejado de pagar por el período fiscal mencionado según el art. 45 inc. a) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998).

Se agravia por la utilización de presunciones por parte del Fisco para dictar la determinación de oficio y pone de resalto que al momento de efectuar requerimientos tiene el deber de actuar con razonabilidad, por lo que rechaza la existencia de la supuesta deuda determinada habida cuenta la actuación dogmática de la AFIP que usó discrecionalmente la facultad que le otorga el artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal para presumir hechos y montos imponible.

Expone que el ente fiscal consideró que “la operación realizada, en la cual se distribuyeron inmuebles como pago de dividendos a sus accionistas, constituye una enajenación conforme lo estipulado en la normativa vigente. Aunque la transferencia de inmuebles fuese presentada como un canje de derechos al cobro de dividendos por inmuebles, se considera que la operación implica una transferencia a título oneroso de bienes de la empresa a los accionistas, lo cual genera una renta gravada”.

Aduce que el acto apelado confunde tasación con hipoteca y se queja de que se otorgue valor probatorio a una supuesta tasación bancaria realizada cuatro años antes de ocurridos los hechos y firmadas las escrituras de

transferencia de los inmuebles. Al respecto, explica que el Fisco tomó para su análisis sólo la primera parte del punto 5 de la escritura traslativa de dominio, al omitir tener en cuenta que junto con el inmueble se cedió la deuda, lo que invariablemente afecta el valor de venta de la operación. Afirma que la existencia de una hipoteca sobre el inmueble no puede ser juzgada para atribuir un mayor valor a la propiedad sino, todo lo contrario, para disminuirlo. También critica que la inspección niegue la existencia de la cesión de la deuda para sostener la inverosímil presunción de que el precio de venta de la propiedad resultó inferior a los vigentes en plaza cuando el escribano interviniente dejó constancia de dicha circunstancia, resultando cierto a su entender que junto con el inmueble se transfiere la deuda que garantizaba el mismo.

Insiste en que el Juez Administrativo se apoya de manera sesgada en los antecedentes obrantes en las actuaciones, al omitir aplicar el procedimiento expresamente establecido por las normas para este supuesto y sin encontrarse reunidos elementos para ello, dado que no contaba con información sobre las características edilicias, estados de conservación, etc., del inmueble al momento de la operación y posterior escrituración.

Concluye en que para que prospere la impugnación se debe comparar el precio impugnado con el precio de plaza al momento de la venta, sin que resulte suficiente una estimación del precio, que surja de una mera comparación del monto en que fue valuado un inmueble tres años antes de la venta impugnada, por lo que advierte que la resolución determinativa deviene nula de nulidad absoluta.

Sobre la multa aplicada esgrime que no resulta jurídicamente acertado que quien es sorprendido por una determinación estimada del impuesto calculada sobre datos elegidos aleatoriamente por la Administración fiscal, pueda quedar alcanzado por una imputación sustentada en que su obrar estaba impregnado de impericia, negligencia o imprudencia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por ello, pide que se deje sin efecto la misma.

Formula similares consideraciones sobre los intereses resarcitorios al sostener que no se especificaron las tasas tenidas en consideración.

Ofrece prueba documental y por los argumentos expuestos pide que se deje sin efecto la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2024-131850982-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Expone que en la resolución apelada se encuentran comprendidos dos ajustes, por un lado Jugos Australes S.A. computó gastos respaldados con comprobantes emitidos por proveedores incluidos en la base de datos de emisores apócrifos y por otro, tributó defectuosamente por el resultado de la transferencia de un inmueble dado en pago a sus accionistas en concepto de dividendos.

Indica que al inicio de la inspección había presentado la declaración jurada original del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2020 con un saldo a su favor por \$ 6.743.501,19 y que en virtud de las liquidaciones propuestas presentó la declaración jurada rectificativa N° 1, con un saldo a ingresar por \$ 69.998.705,14 debido a la conformación parcial de los ajustes, al manifestar que éstos correspondían a la distribución de dividendos mediante la dación en pago de los inmuebles involucrados, ya que según la ley del Impuesto a las Ganancias cuando el valor computado de los bienes entregados difiera de los valores de plaza debe determinarse una ganancia presunta por la diferencia entre el valor de plaza y el costo computado de esos bienes.

Indica que la fiscalización observó que el Estado de Resultados no exteriorizaban el resultado por la enajenación

de los inmuebles y tampoco la inclusión en su declaración jurada original de ajustes al resultado contable determinando el resultado impositivo de estas operaciones.

Aclara que se encontraban involucrados dos inmuebles, habiendo sido objetado el valor correspondiente a uno de ellos, sobre el que la recurrente explicó que tomó como valor de plaza el mayor valor que surgía de comparar la valuación fiscal asignada por la Administración Tributaria de Mendoza y el valor de origen del inmueble según los registros contables a valores históricos.

Hace saber que se observó que el valor computado era inferior al valor establecido en la escritura y ambos a los vigentes en plaza, y dado que el inmueble registraba dos hipotecas se procedió a asignar a este inmueble un valor en función de la suma de las garantías hipotecarias citadas al entenderse que la tasación del inmueble debe ser suficiente para cubrir la suma de los préstamos. Agrega que el valor corriente en plaza determinado deriva de la razonable apreciación de las circunstancias constatadas conforme los elementos allegados al expediente. Por esos motivos, sostiene que la referida valuación luce razonable, siendo improcedentes los planteos de la recurrente al respecto.

Remite al acto apelado y a las normas pertinentes del Impuesto a las Ganancias para sustentar que la ganancia resultante de la transferencia de inmuebles a los accionistas debe ser gravada.

Expone que también se advirtió que la recurrente había efectuado operaciones con proveedores apócrifos, por lo que se impugnaron los gastos respaldados con los comprobantes emitidos por Jorge Adolfo Petrelli y Juan Carlos Quiroga. Al respecto, remarca que la actora en su escrito recursivo no formula agravio alguno sobre este ajuste.

Descarta que la resolución dictada sea nula y afirma que los agravios expuestos no hacen a su validez, sino a su procedencia y sustento fáctico, cuestiones que deben dilucidarse en el momento de resolver el fondo de la causa, cuando de las actuaciones se desprende que la labor desarrollada por el personal fiscalizador se ajustó a la normativa procesal vigente.

Sobre los intereses resarcitorios liquidados e intimados alega que reconocen su fuente en lo establecido por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y tienen el carácter de resarcitorios de daños y perjuicios, por lo que su aplicación corresponde en forma objetiva y de pleno derecho.

En cuanto a la conducta reprimida con la multa aplicada afirma que consistió en la omisión del pago del impuesto debido mediante la presentación inexacta de la declaración jurada respectiva.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos desarrollados y la jurisprudencia citada pide que se dicte sentencia confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la apelante. Formula reserva del caso federal.

III.- Que cabe tener en cuenta que no hubo propuesta probatoria y atento que el caso se limita a una cuestión de hecho y prueba, la diferencia de precios no admite la ausencia de respaldo documental de cada una de las posturas. Ello así se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2025-27387554-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos a sentencia

IV.- Que se debe establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que las presentes actuaciones reconocen origen en la OI N° 1.897.645 con la finalidad de constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en los Impuestos a las Ganancias del período fiscal 2020 y al Valor

Agregado por los períodos fiscales julio de 2019 a noviembre de 2020, en el marco de un análisis del estudio sectorial de la comercialización de mostos en el mercado externo.

Que Jugos Australes S.A. se dedica a la elaboración de mostos y vinos en la Pcia. de Mendoza y se encuentra inscripta en las actividades de elaboración de jugos, jarabes y concentrados, de vinos y mosto, cultivo de vid para vinificar, con cierre de sus ejercicios comerciales el 30 de junio de cada año.

Ante los requerimientos formulados, aportó los archivos digitalizados de los Libros de IVA Compras y Ventas por los períodos 07/2019 a 11/2020, estados contables finalizados al 30/06/2020 expresados en moneda histórica y homogénea a la fecha de cierre, papeles de trabajo del ajuste por inflación practicado y conciliación entre resultado contable y resultado impositivo computado en la declaración jurada original de Impuesto a las Ganancias.

Se advirtió que del análisis de los Estados Contables, en el Anexo Bienes de Uso se registraba la baja de inmuebles y en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto la desafectación del Revalúo Técnico y la distribución de dividendos.

Al respecto, la recurrente informó que por Asamblea General Ordinaria del 11 de octubre de 2019 se resolvió distribuir dividendos a los accionistas por el importe de \$ 46.000.000 y aprobar su cancelación mediante la dación en pago de dos inmuebles, con sus aledaños, ubicados en Carril Urquiza 835, Guaymallén y en la Ruta Provincial 50 s/n, Palmira, localidad de San Martín, ambos en la Pcia. de Mendoza. Asimismo, se pactó el comodato a favor de Jugos Australes S.A.

En respaldo de sus manifestaciones acompañó copias del acta de la asamblea y de la escritura pública del 07/10/2020 de transferencia de dominio a título de dación en pago a favor de los Sres. Marcelo Eduardo Bocardo y José Eduardo Sánchez quienes representaban el 100% del capital social, en las proporciones que a cada uno le correspondían: 80% al primero y 20% al otro socio (act. adm., IF-2024-131846384-APN-DTD#JGM, Cpo. Ganancias, fs. 25 y 68/70 e IF-2024-131848356-APN-DTD#JGM, cpo. Anexo II Información Escribania, fs. 3/9).

Con los elementos reunidos el personal actuante reparó que los Estados de Resultados no exteriorizaban el resultado por la enajenación de dichos inmuebles ni la inclusión en la declaración jurada original de ajustes al resultado contable determinando el resultado impositivo de estas operaciones.

Asimismo, Jugos Australes S.A. aportó copias del Libro Diario con los asientos contables que registraban las bajas de los inmuebles por sus valores de costo netos de amortizaciones, revalúos técnicos, reclasificaciones parciales como maquinarias e instalaciones y como contrapartida las cuentas particulares de los accionistas en proporción a los dividendos asignados y pagados.

También puso a disposición planillas de bienes de uso, con el detalle de la fecha de incorporación al patrimonio, valores de origen y actualizado al 30/06/2020.

Se indica que, a instancias de la fiscalización, el 28/03/2022 la actora presentó la declaración jurada rectificativa N° 1 del Impuesto a las Ganancias, con un saldo a favor de AFIP por \$ 69.998.705,14 y del Impuesto al Valor Agregado por el período fiscal 11/2020 al conformar parte de los ajustes referidos a la determinación del resultado por la enajenación del inmueble ubicado en Palmira y parcialmente por la propiedad ubicada en Guaymallén y otro cargo por diferencias de valores de exportación de vinos y mostos, conforme se desprende del Informe Final de Inspección (act. adm., IF-2024-131846384-APN-DTD#JGM, Cpo. Ganancias, Informe Final de Inspección, fs. 170/182). Ello así, con fecha 07/04/2022 presentó nota informando que parte de los ajustes

correspondían a la distribución de dividendos mediante la dación en pago de los inmuebles ya mencionados, y reconoció que por la ley del Impuesto a las Ganancias cuando el valor computado de los bienes entregados difiere de los valores de plaza debe determinarse una ganancia presunta por la diferencia entre el valor de plaza y el costo computado de esos bienes.

Dado la rectificación parcial, con relación a la enajenación del inmueble ubicado en Urquiza 835, Guaymallén se tuvo en cuenta que la actora no aportó tasación de un profesional y explicó que tomó como valor de plaza el mayor valor que surgía de comparar la valuación fiscal asignada por la Administración Tributaria de Mendoza por \$ 9.395.822 y el valor de origen del inmueble que constaba en los registros contables a valores históricos de \$ 14.706.728.

Que la fiscalización observó que el valor computado era inferior al valor establecido en la escritura de \$ 16.617.037 y ambos a los vigentes en plaza.

Se apunta que según la escritura N° 95 de transferencia de dominio, el inmueble de la localidad de Palmira tenía dos hipotecas a favor de Banco Supervielle S.A. suscriptas el 16/12/2016: una en primer grado de privilegio por la suma de U\$S 955.415 y otra de sobre giro de cuenta corriente bancaria por \$ 1.000.000.

De esta manera, el ente fiscal consideró que la tasación del inmueble debía ser suficiente para cubrir la suma de ambos créditos hipotecarios, por lo que se asignó un valor en función de la suma de las garantías hipotecarias mencionadas, para lo cual aquella en dólares estadounidenses fue convertida en pesos al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina a la fecha de la Asamblea General Ordinaria que resolvió distribuir dividendos (\$59,50). Luego, al valor corriente en plaza así calculado de \$ 57.847.193 se le detrajo el costo impositivo de este bien por la suma de \$ 2.653.382 y el ajuste parcial computado por la contribuyente en su declaración jurada rectificativa N° 1 de \$ 12.071.346, obteniendo así el ajuste que aumenta las ganancias gravadas originados en esta operación en el importe de \$ 43.122.465 (act. adm., IF-2024-131846384-APN-DTD#JGM, Cpo. Ganancias, fs. 142).

Por otra parte, se efectuaron cruces de datos de las facturas registradas en el Libro de IVA Compras con los sistemas de la AFIP, detectándose que algunas fueron emitidas por Jorge Adolfo Petrelli y Juan Carlos Quiroga, ambos incluidos en la base de datos de emisores apócrifos del organismo fiscal, por lo que con sustento en las inconsistencias detectadas se concluyó que las operaciones consignadas en las facturas emitidas a nombre de estos proveedores eran inexistentes y en consecuencia se impugnaron los gastos respaldados por estos comprobantes por la suma \$ 506.850 (importe neto), que habían sido deducidos.

V.- Que ello así cabe considerar los agravios planteados con relación a la determinación de oficio practicadas, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa.

Que en primer lugar cabe señalar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones sino tan sólo pronunciarse en aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

Que corresponde abordar el primero de los ajustes practicados por el ente fiscal referido a la diferencia advertida con relación al resultado de la enajenación del inmueble dado en pago a sus accionistas en concepto de dividendos, ya que si bien la actora realizó la dación en pago con dos inmuebles, únicamente subsistió el cuestionamiento de la valuación de plaza asignada al inmueble ubicado en la localidad de Guaymallén, Pcia. de Mendoza, no así aquella del inmueble de la bodega de la ciudad de Palmira ni la determinación de las ganancias ajustadas por la entrega del respectivo bien.

Que ello así, con relación al ajuste referido al resultado de los inmuebles ubicados en el Departamento de Guaymallén, se visualizan dos aspectos perfectamente diferenciados en la determinación de ese resultado, los que serán objeto de tratamiento.

- a. No hay coincidencia entre las partes respecto del precio de venta que corresponde asignarle al inmueble - compuesto por dos parcelas- involucrado en la dación en pago de honorarios aprobados en asamblea del 11/10/19 ubicado en la localidad de Guaymallén.
- b. Por otra parte, la actora reclama que en la composición del resultado debió tenerse en cuenta las hipotecas que gravan el inmueble y que pasan a cargo de los accionistas receptores del bien, y en consecuencia debería reducirse el valor real del bien y por ende el resultado sujeto al impuesto a las ganancias que calculó el Fisco Nacional

Que el ente fiscal procedió a ajustar el valor computado en razón de las circunstancias apuntadas en el Considerando precedente en conformidad con lo estipulado por el art. 2 inc. 5 de la ley del Impuesto a las Ganancias al establecer que “a los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga”.

Luego el art. 3° agrega que “a los fines indicados en esta ley se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”.

Mientras que en particular el art. 75 dispone que “cuando la puesta a disposición de dividendos o la distribución de utilidades, en especie, origine una diferencia entre el valor corriente en plaza a esa fecha y su costo impositivo, relativo a todos los bienes distribuidos en esas condiciones, la misma se considerará resultado alcanzado por este impuesto y deberá incluirse en el balance impositivo de la entidad correspondiente al ejercicio en que la puesta a disposición o distribución tenga lugar”.

Que cumplidas las tareas desplegadas por el organismo recaudador se advirtió que el valor computado por Jugos Australes S.A. era inferior al consignado en la escritura, y además que ambos eran inferiores a los vigentes en plaza, por lo que en función de lo prescripto por el art. 18 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) que establece que se podrá tomar como presunción general, salvo prueba en contrario que cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la AFIP podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

Que ello así, en la resolución dictada se estableció que la transferencia del inmueble a los accionistas debe ser considerada bajo estos parámetros y la ganancia resultante gravada con el Impuesto a las Ganancias.

VI.- Que la actora articula su defensa criticando la metodología aplicada por el Fisco para obtener el valor de mercado del bien inmueble, aduciendo la falta de razonabilidad en el criterio fiscal, por lo que se agravia de que se haya tenido en cuenta las tasaciones bancarias oportunamente consideradas para gravar el bien con dos hipotecas.

Respecto del primero de los tópicos se observa, de la documentación existente en los antecedentes administrativos, que en la escritura de fecha 7/10/2020 las partes -empresa y accionistas- le asignaron, al igual que en los libros contables un valor de \$ 16.617.037. Al solo efecto ilustrativo se recuerda que, a los otros dos

inmuebles ubicados en el Distrito de Palmira, que no son motivo de ajuste, se les asignó un valor de \$ 29.382.963. El total de ambos asciende a \$ 46.000.000 coincidente con el monto de honorarios aprobados el 11/10/2019.

Ahora bien, quedando circunscripto el ajuste a los inmuebles del Departamento de Guaymallen, se verificó que la empresa computó el valor fiscal que ascendía a \$ 14.706.728, ello lo hizo en la declaración rectificativa del 28 de marzo de 2022.

Frente a estos hechos y ante la vigencia del artículo 75 de la LIG (t.o. en 2019) el Fisco cuestionó el criterio utilizado por la recurrente y estableció un nuevo valor de plaza y para ello luego del intento fallido ante el Banco Supervielle, entidad ante la cual se habían constituido las hipotecas en los años 2016 y 2018, al haber manifestado que no contaba con la información requerida por el organismo fiscal, decidió utilizar el monto en dólares de las hipotecas como monto representativo de un precio de mercado, atento que dicha entidad no pudo haber aceptado una garantía por debajo del valor de recupero del inmueble.

Que ello así Jugos Australes S.A. argumenta que la existencia de tales créditos sobre el inmueble no puede ser un condicionante para atribuir un mayor valor a la propiedad sino, todo lo contrario, para disminuirlo, sobre lo que el ente fiscal remarca que el valor de plaza del inmueble era superior a los créditos hipotecarios que lo gravaban, por lo que lo determinó en el exacto monto de las hipotecas sin adicionarle ningún extra.

Que también la apelante se queja al aducir que la supuesta tasación efectuada por el banco acreedor se formalizó mucho antes de la operación, con lo que la misma carece de exactitud, sin embargo, como dice el ente fiscal, tales tasaciones fueron aceptadas en el momento de obtener los préstamos, lo cual respalda su validez y objetividad. Al respecto considero que si bien la garantía más importante, dentro de las dos que gravan los inmuebles involucrados (U\$S 955.415) data del 16 de diciembre de 2016, y la estimación sobre dicho monto se hizo en octubre de 2019, la actora no acercó ninguna prueba de que en dicho período pudiera haberse producido una variación en los precios de mercado medidos en moneda dura.

Que a los efectos de fundar sus manifestaciones la apelante allega a la causa una tasación efectuada por un profesional independiente, Martillero Público, y con dicha documental persigue acreditar que la valuación empleada no reflejaba la realidad del mercado inmobiliario ni las particularidades propias del bien en cuestión.

Que dicha constancia es agregada en autos por el RE-2024-100544806-APN-SGAI#TFN, y en la misma el Martillero Público describe las características del inmueble de 26.000m² y hace hincapié en que el mismo se encuentra habilitado como industria, sin embargo, dicha habilitación no puede ser tramitada nuevamente debido a que se encuentra ubicado en una zona declarada residencial, por lo que expresa que únicamente puede ser comercializado como terreno para loteo y urbanización. Dado las singularidades del predio que cuenta con instalaciones y maquinarias afines al rubro al que se dedica la recurrente, la inversión para remover el galpón y demoler las piletas de hormigón armado para dejar un terreno libre, se estima en U\$S 1.500.000. Teniendo en cuenta dicho costo inicial se concluye que no se puede llegar a un precio de mercado sin malvender la propiedad y aconseja que sea la propia empresa, la que asuma las inversiones previas para dejar el terreno apto para un posterior loteo y urbanización.

Que de la reseña efectuada se advierte que la actora, a pesar de sus manifestaciones, no logra con elementos fehacientes rebatir la liquidación que hace el organismo fiscal para arriba al valor a computar por el inmueble en trato, conforme se detalla en el papel de trabajo agregado a fs. 142 del IF-2024-131846384-APN-DTD#JGM correspondiente a los antecedentes administrativos, sin brindar explicaciones que brinden convicción sobre el valor tomado por su parte, ya que con la prueba producida, consistente en el informe del Martillero Público no

pudo precisar un valor en concreto.

Que a ello se agrega que del análisis del procedimiento seguido para obtener el monto a computar en el Impuesto a las Ganancias no se advierte un actuar arbitrario por parte del organismo fiscal en la estimación de la materia imponible, dado que para arribar a la misma se basó en las circunstancias y elementos conocidos, consistentes en la documentación proporcionada por la propia recurrente, por la entidad bancaria oficiada y por la Escribana interviniente.

Sobre dicha base y con los elementos disponibles en las actuaciones, entiendo que el Fisco Nacional actuó razonablemente para la fijación presunta del precio de plaza a la fecha de Asamblea 11/10/2019, como también lo hizo prudentemente en la elección de la fecha de estimación, sin considerar que la escritura data de octubre de 2020. A tal fin utilizó el tipo de cambio del BNA para establecer en pesos el nuevo precio de transferencia (dación en pago), resultando adecuado el criterio utilizado.

VII.- Que respecto del segundo de los agravios planteado por la actora resulta oportuno evaluar si poseen trascendencia las hipotecas que recaen sobre los inmuebles, en particular la referida a los U\$S 955.415 para la fijación ya no del precio de plaza puro sino para establecer el precio a asignar al precio de la dación en pago. En general, la naturaleza de las hipotecas, constituyen una carga que hacen disminuir el precio del bien y por ende debería repercutir en el resultado de cualquier operación. Ahora bien, en las presentes actuaciones se verifica que en la escritura del 7 de octubre de 2020 se hace referencia a una hipoteca de U\$S 955.415, proveniente de la escritura del 16/12/16, oportunidad de su constitución, mientras que a fs. 131/132 de los aa, el Banco Supervielle manifestó que la misma fue cancelada durante el año 2019. Ello altera el principio general de deducción del cargo pendiente que asumen los accionistas, ya que no se ha demostrado qué porción de aquella hipoteca fue cancelada por la empresa antes de la fecha de la dación en pago efectiva, pues de haberse efectuado su pago con anterioridad, nada quedaría a cargo de los accionistas al momento del traspaso de los inmuebles como cancelación de los honorarios aprobados.

En definitiva, la no consideración por parte del Fisco de las hipotecas como reducción del precio de plaza puro –presunto-, se encuentra en línea con la falta de demostración del remanente de aquellas, a cargo efectivamente de los accionistas.

Teniendo en cuenta que al momento de determinar el ajuste la fiscalización dedujo la parte del precio que ya había sido incorporado en la declaración rectificativa del 28 de marzo de 2022, considero que el cargo efectuado se ajusta al artículo 75 de la LIG y a los principios generales del gravamen.

Que, por lo tanto, el Fisco procedió a estimar de oficio el monto imponible con fundamento en los hechos y en las circunstancias por éste conocidas que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permiten inducir en el caso particular la existencia y medida de la misma, correspondiendo a la aquí recurrente refutar con prueba conducente la tesis fiscal sostenida en autos, lo que no ha sucedido.

Que dado que resultan insuficientes o ausentes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante este Tribunal resulta aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Por lo cual, voto por confirmar el ajuste objeto de tratamiento en el Considerando precedente y en el presente.

VIII.- Que el otro de los cargos sobre el que trata la resolución apelada comprende la impugnación de gastos respaldados por comprobantes emitidos por los proveedores apócrifos Jorge Adolfo Petrelli y Juan Carlos Quiroga, quienes carecían de capacidad económica y financiera acorde a las actividades facturadas de “fletes - acarreo uva” y “uva cosecha 2020” en atención a las inconsistencias constatadas con relación a los mismos, como son la falta de presentación de declaraciones juradas, la falta de pago de impuestos a pesar de los conceptos facturados ni ingreso de pagos previsionales, la no declaración de empleados en relación de dependencia y ambos poseían la CUIT inactiva por su inclusión en la base Apoc, Petrelli con fecha 29/12/2019 y Quiroga desde el 24/02/1993 (act. adm., IF-2024-131848030-APN-DTD#JGM, cpo. Anexo I Proveedores Impugnados).

Que sobre este aspecto, la recurrente en su escrito recursivo no esgrime ninguna defensa, ni mucho menos intenta demostrar la pertinencia y/o necesidad de tales gastos con su actividad gravada en orden a sustentar la oportuna deducción de estos, por lo que al observarse que el proceder fiscal se ajusta a derecho procede confirmar el cargo bajo análisis.

IX.- Que con relación a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar 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 (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), los que fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) sin observarse que sean confiscatorios, por lo que cabe disponer la confirmación de los mismos.

X.- Que resta referirse a la multa aplicada con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que el citado artículo dispone que será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

Que, en el campo del derecho represivo tributario rige 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, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 “Parafina del Plata S.A.”02/09/1968). En igual sentido se expresó la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el fallo de fecha 21/04/2016 caratulado “Matelec SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo” en la que sostuvo que “la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor no es suficiente para configurar la transgresión”.

Que en el presente caso quedó acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, toda vez que la omisión derivada de la inexactitud de la declaración jurada presentada originalmente se consuma al presentarse la misma, siendo éste y no otro el aspecto temporal que fija el artículo 45 de la ley, al aludir al que “...omitire el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas...”.

Que no se advierte en autos la configuración de un error excusable, es decir, la existencia de una causal exculpatoria válida que permita a la contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada, puesto que no ofreció en esta instancia ni en la etapa administrativa prueba fehaciente a los fines de desvirtuar el criterio fiscal adoptado.

Que por lo tanto, al encontrarse configurados los elementos objetivo y subjetivo del tipo represivo que se le imputa y al no estar presente la figura de error excusable, cabe confirmar que la conducta incurrida por la actora

debe ser sancionada.

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

Las Dras. Gómez y O'Donnell dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar la resolución apelada, en todas sus partes, con costas.

2º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado la suma de \$ 3.287.596 (Pesos tres millones doscientos ochenta y siete mil quinientos noventa y seis) equivalente a 48,61 (cuarenta y ocho con 61/100) UMA y para la representación procesal, la suma de \$ 1.315.038 (Pesos un millón trescientos quince mil treinta y ocho) equivalente a 19,44 (diecinueve con 44/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423 y la Acordada N° 1/2025 (14/03/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

Regístrese, notifíquese y archívese.-