

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

Participación societaria. Prueba sobre la omisión en declararla

HECHOS

El Fisco determinó el Impuesto sobre los Bienes Personales a un contribuyente que habría omitido declarar su participación accionaria en una firma. Apelado el referido acto, el Tribunal resolvió confirmarlo.

SUMARIOS

Procede confirmar la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales practicada por el Fisco a un contribuyente que habría omitido declarar su participación accionaria en una firma, pues, si bien los expedientes judiciales acompañados demuestran que aquél tuvo dificultades para acceder a la información societaria respecto de ciertos ejercicios, no existen elementos de prueba hábiles que permitan justificar la referida omisión con relación a los períodos ajustados.

TEXTO DE LA SENTENCIA

Buenos Aires, Marzo 27 de 2009.

El Doctor Urresti dijo:

I. Que a fs. 25/32 se interpone recurso de apelación contra la resolución 69/04/DO (DVRRMP) dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata AFIP-DGI, mediante la cual se determinó de oficio la materia imponible en el impuesto sobre los bienes personales —períodos fiscales 1998 y 1999—, con sus intereses resarcitorios y con la multa prevista en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), equivalente a tres veces el impuesto presuntamente omitido.

Relata que el 30 de abril de 2003 informó al ente recaudador el cambio de domicilio fiscal, pasando de ser el correspondiente a José Hernández N° 69 al de Corrientes N° 3641, ambos de la Ciudad de Mar del Plata.

Expresa que en mayo de 2003 se encontraba impedido de acceder a su propia documentación impositiva, razón por la cual el día 2 de mayo de ese año solicitó al organismo recaudador —mediante el formulario F 206-I- la copia del registro de inscripción con detalle de las categorías en las que se encontraba inscripto e información sobre las últimas declaraciones juradas presentadas respecto al impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales.

Señala que no obstante no haber obtenido respuesta a la solicitud antedicha, regularizó su situación impositiva al presentar las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales —períodos fiscales 1998 a 2002, ambos inclusive— el 28 de mayo de 2003.

Manifiesta que el día 29 de septiembre de 2003 recién tomó conocimiento de que el Fisco Nacional estaba llevando a cabo una fiscalización respecto del tributo mencionado, al recibir en su domicilio de la calle

Corrientes N° 3641, la resolución a través de la cual se ordenaba correr vista de las actuaciones y la apertura del sumario correspondiente.

Destaca que el día 21 de abril 2003 le notificaron en el domicilio de la calle José Hernández N° 69 —a través del medio previsto en el art. 100, inciso b) de la ley de rito— la convalidación practicada según formulario F 8400/L 016 N° 0074890 y el Anexo de liquidación.

A su vez, explica que el día 25 de abril de 2003 le notificaron en el domicilio de la calle Corrientes N° 3641 que la notificación identificada con el formulario F 8400/L 016 N° 0074890 con el Anexo de liquidación, no pudo ser notificada en el domicilio fiscal. Respecto a esta circunstancia, hace saber que el medio empleado para la notificación fue el descripto en el art. 100 inc. b) de la ley ritual y que en dicha ocasión se consignó erróneamente el número de CUIT del contribuyente.

Menciona que el día 21 de mayo de 2003 los funcionarios actuantes notificaron en el domicilio de la calle Hernández N° 69 un nuevo formulario F 8400/L 016 N° 0074894 y Anexo con la liquidación realizada correspondiente a los períodos fiscales 1998 a 2001, ambos inclusive.

Expone que el día 20 de junio de 2003 los inspectores formularon un requerimiento a la firma Antonio Barillari SA al domicilio José Hernández N° 69 solicitando la documentación respaldatoria correspondiente a la participación accionaria del socio Domingo López, y que el mismo fue respondido el día 23 de junio de 2003.

Afirma que, finalmente, el día 22 de septiembre de 2003 se le notificó la resolución 633/03 (DVRRMP) de vista previa y apertura del sumario del gravamen en cuestión, por los períodos fiscales 1998 y 1999.

Plantea que al momento de presentar el descargo que prevé el art. 17 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), sostuvo que las notificaciones cursadas a la calle Hernández N° 69 eran nulas, toda vez que la verdadera denominación corresponde a José Hernández.

Sostiene que ello se ve confirmado por el hecho de que, al momento en que el Fisco Nacional requirió información a la empresa Antonio Barillari SA, lo hizo al domicilio José Hernández N° 69, el que ciertamente fue recibido y respondido.

Declara que también advirtió en la instancia previa que, atento que el domicilio fiscal constituido por el contribuyente ha sido el de la calle José Hernández N° 69 hasta el día 30 de abril de 2003 —fecha en que presentó el formulario F460 de modificación de datos constituyendo nuevo domicilio fiscal en la calle Corrientes N° 3641—, las notificaciones cursadas al domicilio correspondiente a Corrientes N° 3641 con anterioridad al 30 de abril de 2003 carecían de validez. Del mismo modo, las notificaciones efectuadas a partir de dicha fecha a un domicilio distinto del nuevo, no se podían reputar conocidas por el contribuyente.

Asevera que el primer acto administrativo del que tomó conocimiento fehaciente fue la resolución 633/03 (DVRRMP) notificada por carta certificada con aviso de retorno el día 22 de septiembre de 2003, y que todas las notificaciones previas son inválidas.

Plantea la invalidez e inconstitucionalidad de las notificaciones cursadas a través del medio previsto en el art. 100 inciso b) de la ley 11.683 (texto citado), cuando como consecuencia de ellas se da por decaído el derecho del administrado del debido proceso.

Argumenta que es de aplicación el Régimen Especial de Fiscalización —"bloqueo fiscal"— instituido por el decreto 629/92 y aplicable al gravamen a partir del dictado del decreto 1340/98, toda vez que reúne las condiciones establecidas en el art. 117 y concordantes de la ley ritual.

Efectúa un análisis del instituto legal mencionado y concluye que corresponde declarar la nulidad de las notificaciones y de la resolución apelada por vicios de procedimiento que las hacen nulas de nulidad absoluta e insanable y, por lo tanto, declarar que es de aplicación a las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente por los períodos fiscales 1998 y 1999 el Régimen Especial de Fiscalización, razón por la cual gozan de presunción de exactitud.

Con respecto a la multa impuesta, afirma que no ha contado con los elementos necesarios y suficientes para cumplir con sus obligaciones impositivas atento la imposibilidad de acceder a la información de la empresa de la que es accionista minoritario, debida los conflictos existentes. De tal modo, mal podría entenderse que hubo conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos o concretos.

Cita jurisprudencia y doctrina, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se declare la nulidad de las notificaciones y de la resolución apelada.

II. Que a fs. 43/52 vta. contesta el representante fiscal el traslado del recurso conferido.

Niega todos los hechos y derechos invocados por la contraria, con excepción de aquéllos que expresamente reconozca.

Relata que el día 6 de enero de 2003 se inició el proceso de inspección respecto del contribuyente, y que el 8 de enero del mismo año se le notificó dicha circunstancia al mismo. Especifica que el mismo día —el 8 de enero de 2003— se le notificó también, mediante el formulario F. 8600/1 N° 0048163, el requerimiento consistente en la exhibición y puesta a disposición de los funcionarios actuantes del detalle de los bienes de su propiedad.

Anuncia que no obtuvo respuesta a dicho requerimiento y en consecuencia procedió a reiterar los términos del mismo el día 27 de enero de 2003, el cual tampoco fue respondido.

Destaca que del cruzamiento de datos obrante en las bases del organismo fiscal se detectó que el Sr. Domingo López posee un inmueble y una participación accionaria del 20% en la sociedad Antonio Barillari SA.

Señala que se obtuvieron de parte del asesor contable de la sociedad mencionada los estados contables de la misma, correspondientes a los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001.

Explica se obtuvo información de la Dirección de Catastro que obra a fs. 142/145 de los antecedentes administrativos.

Manifiesta que con los datos obtenidos de la fiscalización efectuada se procedió a liquidar el impuesto sobre los bienes personales, arribándose a los montos que en definitiva fueron receptados en la determinación de oficio.

Expone que el día 21 de mayo de 2003 se le notificó al contribuyente el ajuste proyectado sin obtenerse respuesta a dicha comunicación.

Describe que el día 28 de mayo de 2003 el contribuyente presentó las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales, períodos fiscales 1998, 1999, 2000 y 2001 y, a partir de dicho hecho, se

detectó que en las declaraciones juradas de los períodos fiscales 1998 y 1999 sólo se consignó el inmueble, declarando un valor menor al fiscal y omitiendo declarar la participación accionaria en Antonio Barillari SA.

Asevera que se cursó un nuevo requerimiento a la sociedad comercial y el día 23 de junio de 2003 ésta informó que el Sr. López es accionista "desde antes del año 1998 con una participación del 20% del capital no sufriendo modificación alguna hasta la fecha"

Menciona que el día 11 de septiembre de 2003 se dispuso iniciar el procedimiento de determinación de oficio y apertura de sumario, circunstancia notificada al contribuyente el día 18 de septiembre de 2003.

Plantea que los actos impugnados por el contribuyente son las diligencias de notificación practicadas en el curso de la inspección y, como tales, resultan ser actos preparatorios del procedimiento de determinación de oficio.

Declara que el procedimiento desarrollado se ajusta a todos los recaudos establecidos en la ley ritual y que el contribuyente tuvo cabal conocimiento de los cargos formulados y de las actuaciones cumplidas.

Niega que se pueda aplicar el Régimen Especial de Fiscalización —"bloqueo fiscal"— ya que el contribuyente se encontraba debidamente notificado del comienzo de la inspección y además porque las declaraciones juradas no fueron presentadas al amparo de las normas que rigen dicho régimen.

Argumenta que el decreto 455/02 derogó desde la hora cero del día 21 de marzo de 2002 el Régimen Especial de Fiscalización dispuesto por el decreto 629/92, por lo que en virtud de ello, las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente con posterioridad al día 21 de marzo de 2002 no se encuentran amparadas por el derogado régimen. Al respecto, advierte que las declaraciones juradas del gravamen, presentadas por el contribuyente el día 28 de mayo de 2003, fueron presentadas de manera tardía.

Sostiene que el acta de inicio de la inspección es válida puesto que está probado que no existía la posibilidad de que la notificación se hubiese practicado en un domicilio distinto al declarado por el contribuyente; ello toda vez que, la única calle con la denominación "Hernández" existente en la Ciudad de Mar del Plata, es el de la calle "José Hernández" (conf. informe emitido por la Dirección de Catastro Territorial).

En igual sentido, desconoce que las consideraciones vertidas en torno al número de CUIT del contribuyente permitan invalidar las actuaciones, ya que tal deficiencia no impedía el cumplimiento de la finalidad de los actos que allí se reflejaban.

Señala que es inoponible al Fisco Nacional la mencionada imposibilidad de contar con su documentación impositiva archivada en el domicilio de la calle José Hernández N° 69 debido a su condición de socio minoritario", ya que ello no le impedía declarar oportunamente y de acuerdo con los valores reales el inmueble de su propiedad, pues dicho bien resultaría ajeno a su participación societaria. Sobre este último particular, agrega que la alegada imposibilidad se ve desmentida por el hecho de haber presentado las declaraciones juradas del impuesto el día 28 de mayo de 2003.

Por último, expresa que es indudable que el Sr. López incurrió en la infracción prevista en el art. 46 de la ley ritual en virtud de no haber ingresado el tributo debido en tiempo y forma, ocultando la verdadera composición de su patrimonio mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas acerca de los bienes personales de los períodos fiscales 1998 y 1999. Entiende que ello es así, por cuanto no declaró su participación accionaria en la empresa Antonio Barillari SA durante los períodos fiscales señalados.

Cita jurisprudencia, acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la prueba ofrecida por la actora, hace reserva del caso federal y solicita se rechacen los recursos de apelación interpuestos con costas.

III. A fs. 55 se abre la causa a prueba, a fs. 247 se cierra el período probatorio. A fs. 251 se elevan los autos a consideración de esta Sala y se ponen para alegar, obrando a fs. 255/261 y fs. 265/267 los alegatos de la recurrente y del Fisco Nacional, respectivamente, y a fs. 269 se ponen a sentencia.

Que en las presentes actuaciones se debaten diversos tópicos, cada uno de los cuales exige un tratamiento particular.

a. En primer término corresponde avocarse al examen de las notificaciones cursadas —conforme el medio previsto en el art. 100 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones)— por parte del organismo fiscal al domicilio fiscal del contribuyente.

Que el conflicto consiste en que, según relata la actora, el día 30 de abril de 2003 informó al ente recaudador el cambio de domicilio fiscal —pasando de ser José Hernández N° 69 a Corrientes N° 3641, ambos de la Ciudad de Mar del Plata—, y que la notificación por la que se le informaba el inicio de la fiscalización se llevó a cabo en la calle "Hernández N° 69" y no "José Hernández N° 69".

En razón de lo expuesto, la recurrente sostiene que las notificaciones que se cursaron antes del día 30 de abril de 2003 a la calle Hernández N° 69 son inválidas.

Que de la lectura de los antecedentes administrativos de estos autos se extrae lo siguiente: i) el 6 de enero de 2003 se notificó al contribuyente, en la calle Hernández N° 69, el inicio de la fiscalización acerca del impuesto sobre los bienes personales, períodos fiscales 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001 (fs. 3 del cuerpo principal de los antecedentes administrativos); ii) los días 6, 8, 27 y 28 de enero de 2003 se le notificó, en la calle Hernández N° 69, el requerimiento a presentar la documentación referida a los bienes de su titularidad (fs. 4, 5, 6, 7, 8 y 9 del mismo cuerpo de antecedentes); iii) el día 21 de abril de 2003 se le notificó, en la calle Hernández N° 69, la liquidación practicada en el gravamen en cuestión correspondiente a los períodos fiscales 1998, 1999, 2000 y 2001 (fs. 136 del mismo cuerpo de antecedentes); iv) el día 24 de abril de 2003 se le notificó, en la calle Hernández N° 69, el requerimiento descripto en el punto iii) y los balances comerciales confeccionados por la sociedad Antonio Barillari SA, correspondientes a los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001 (fs. 135 del mismo cuerpo de antecedentes); y) el día 25 de abril de 2003, en el "domicilio alternativo": Corrientes N° 3641, se le cursó idéntica notificación que la mencionada en el punto anterior (fs. 139 del mismo cuerpo de antecedentes administrativos), y vi) el día 18 de septiembre de 2003 se le notificó, en la calle Corrientes N° 3641, la resolución 633/03 (DVRMP) por la cual se le corrió la vista prescripta en la ley de rito (fs. 178 del mismo cuerpo de antecedentes).

Que la presente cuestión obliga a pronunciarse en dos sentidos: por un lado, afirmar que las notificaciones practicadas con anterioridad al día 30 de abril de 2003 lo fueron en el domicilio fiscal del contribuyente, particularmente la que anotó que se daba comienzo al proceso de fiscalización, mientras que la resolución 633/03 (DVRMP) —por medio de la cual se le corrió vista al contribuyente— se llevó a cabo en una fecha posterior al día 30 de abril de 2003 y en el nuevo domicilio fiscal denunciado. De esto cabe colegir que no existe defecto legal o incumplimiento a la ley de procedimiento tributario, toda vez que las notificaciones fueron llevadas a cabo conforme a la ley 11.683 (texto citado), arts. 3, 17, 100 y concordantes.

El domicilio fiscal produce, en los ámbitos administrativos y judiciales, los efectos del domicilio constituido, siendo de aplicación al respecto las normas de los artículos 41, 42 y 133 del Código Procesal

Civil y Comercial de la Nación, en las que se contempla, entre otros aspectos, la subsistencia del domicilio en tanto no se notifique su cambio. Ello significa que, una vez constituido el domicilio ante el ente fiscalizador, no podría aducirse el desconocimiento de una resolución administrativa debidamente notificada en éste.

En tal sentido, la jurisprudencia tiene dicho que "Lo que aquí tiene que quedar claro es que el domicilio fiscal denunciado tiene carácter de constituido y subsiste para todos los efectos fiscales mientras no se comunique su cambio" (CNCAF, Sala I. "AFIP-DGI c/Ceber, Juana s/Ejecución Fiscal" del 9/5/2000).

Por otro lado, no es atendible la tesis de la actora en el sentido de que las notificaciones cursadas a la calle Hernández N° 69 son nulas, en razón de que la verdadera denominación es José Hernández.

Pretender declarar la invalidez de una notificación basado en tal extremo implica un excesivo rigorismo que no puede prosperar ya que: 1) referirse a "Hernández" o "José Hernández" no da lugar a confusión puesto que, desde un punto de vista social, es de público y general conocimiento que en nuestro medio al hablarse de Hernández, nos estamos refiriendo a José Hernández, quien fue el autor nacional del célebre Martín Fierro; 2) como quedó acreditado a través de la información brindada por la Municipalidad del Partido de General Pueyrredón — Dirección de Catastro Territorial, "la única calle existente en esta ciudad [Mar del Plata] bajo la palabra Hernández es José Hernández" (fs. 244 del cuerpo principal de los antecedentes administrativos N° II); y 3) existe total coincidencia en el número del domicilio —en ambos casos se refiere a la numeración 69—, en la ciudad en que la misma se encuentra y en la identificación del contribuyente. Es decir que existe total identidad entre el domicilio al que se dirigieron los inspectores actuantes y el domicilio fiscal del contribuyente.

Que todo lo expuesto conlleva a concluir que las notificaciones practicadas fueron correctas y válidas, no correspondiendo, en consecuencia, declarar la nulidad de las mismas ni de las actuaciones.

b. Que el segundo de los tópicos que merece mención es el referido al error incurrido por parte de los inspectores actuantes al consignar el número de CUIT del contribuyente en algunos de los formularios confeccionados.

Que concretamente el número correcto de CUIT del Sr. Domingo López es 20-05220260-5, mientras que los inspectores cometieron el error de escribir 2005220260-3 en el formulario que obra a fs. 135 de los antecedentes administrativos —por medio del cual se reiteraba la notificación de la liquidación practicada y de los balances acompañados por Antonio Barillari SA.— y 20-06220260-3 en el formulario de fs. 139 de los antecedentes administrativos, a través del cual se notificó en el domicilio alternativo lo mismo que a fs. 135.

Que tal circunstancia lleva a la actora a plantear la invalidez de las actuaciones que contienen la identificación errónea aduciendo que no pudo tener conocimiento de la iniciación del proceso de verificación ni la determinación de las diferencias correspondientes al gravamen.

Que si bien es cierto que los inspectores incurrieron en un error al manuscibir el número de CUIT en los formularios de fs. 135 y 139, no menos cierto es que dichos formularios fueron reiteratorios de otros cursados anteriormente con el número de CUIT correcto.

Esto quiere decir que el contribuyente había sido notificado en su domicilio fiscal y con el número de CUIT exacto con antelación a la notificación de los formularios de fs. 135 y 139. Esta circunstancia echa por tierra lo sostenido por la recurrente ya que, en realidad, pudo tomar conocimiento del comienzo de la inspección a través de la notificación de fs. 3 —antecedentes administrativos—, y de las diferencias correspondientes al gravamen mediante la notificación de fs. 136 de los antecedentes administrativos.

Que por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar al planteo esgrimido por la actora.

c. Que en razón de lo analizado en los ítemes anteriores, en donde se resolvió que la notificación por la cual se anotició al contribuyente el inicio de la fiscalización es válida, no corresponde introducirse en el estudio del Régimen Especial de Fiscalización —"bloqueo fiscal"— contemplado en el Capítulo XIII de la ley ritual, toda vez que el art. 118 de la misma dispone que la presunción de exactitud de las declaraciones juradas no se aplicará respecto de aquéllas presentadas luego de iniciada la inspección.

Que al respecto es de advertir que el día 6 de enero de 2003, cuando se apersonaron los inspectores actuantes al domicilio fiscal del contribuyente, éste no fue hallado —ni tampoco persona autorizada—, por lo que se procedió a dejar constancia de ello en los términos del art. 100 inc. b) de la ley 11683 (texto citado) (conf. fs. 5 del cuerpo principal de los antecedentes administrativos).

Ulteriormente, el día 8 de enero del mismo año, se apersonaron en el mentado domicilio dos funcionarios del organismo fiscal y no hallaron al contribuyente ni persona autorizada para su notificación, y en tal ocasión, dejaron constancia de lo actuado firmando tres ejemplares de un mismo tenor y se ensobró la documentación y duplicado del acta (fs. 6 de los antecedentes administrativos — cuerpo principal).

Que tal actuación por parte de los funcionarios deja ver un cabal cumplimiento de lo ordenado en el art. 100 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones).

Por todo lo expuesto en el presente Considerando —puntos a) b) y c)—, no corresponde hacer lugar a los planteos de nulidad articulados por la recurrente, con costas.

IV. Que seguidamente se examinará lo que hace a la cuestión de fondo de la presente causa, esto es, el presunto incumplimiento por parte del Sr. Domingo López a su deber legal de presentar las declaraciones juradas correspondientes al impuesto sobre los bienes personales, períodos fiscales 1998 y 1999.

Que el Fisco Nacional asevera que la actora presentó —el día 28 de mayo de 2003— las declaraciones juradas del gravamen correspondiente a los períodos fiscales 1998, 1999, 2000 y 2001 y, a partir de dicho hecho, se detectó que en las declaraciones juradas pertenecientes a los períodos fiscales 1998 y 1999 se consignó un inmueble —declarando un valor menor al correspondiente— y se omitió declarar la participación accionaria en la sociedad Antonio Barillari SA.

Que por su parte, la recurrente sostiene que se encontraba en una situación de fuerza mayor toda vez que, al ser accionista minoritario de la sociedad Antonio Barillari SA y ex director de la misma, se le ha impedido el acceso a la información societaria —libros y estados contables de la empresa— y lo que lo derivó en la imposibilidad de efectuar las liquidaciones fiscales y al respecto, puntualiza que sus antecedentes tributarios se encontraban en la sede de la firma.

Que sobre este particular, ambas partes han ofrecido pruebas instrumental, testimonial e informativas, las que se encuentran tanto en los cuerpos de antecedentes administrativos como en el presente expediente.

Que en primer lugar, a fs. 11/133 del cuerpo principal de los antecedentes administrativos se encuentran agregados los libros contables de Antonio Barillari SA —ejercicios económicos 1998, 1999, 2000 y 2001—, de los que surgen los nombres de los accionistas, sus participaciones sociales, y los resultados económicos de los ejercicios respectivos.

Que a fs. 142/145 del mismo cuerpo de antecedentes se encuentra incorporada la información referida a la valuación fiscal del inmueble en cuestión, emitida por la Dirección Provincial de Catastro Territorial —

Delegación Zona VIII — Gral. Pueyrredón. En la misma consta la "Valuación fiscal para el impuesto al acto" 1998, 1999, 2000 y 2001.

Que a fs. 68/79 de los presentes actuados se encuentran las declaraciones prestadas por los testigos Juan R. Tellechea, Leonardo P. López y José Botteri.

A fs. 87/219 se ubican cuatro expedientes judiciales que tramitaron ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 4, Secretaría N° 8, y ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala D, concernientes a sendas acciones judiciales que el Sr. Domingo López entabló contra la sociedad Antonio Barillari SA.

Que respecto a la valuación fiscal del inmueble en cuestión, nada ha expresado la recurrente respecto a lo sostenido y probado por la contraria, motivo por el cual no corresponde expedirse al respecto.

Que se impone considerar, en cambio, lo atinente a la omisión de declarar los saldos que incumben a la participación societaria, la cual alcanza el 20% del capital social (fs. 46 del cuerpo principal de antecedentes) que el Sr. Domingo López tiene en la sociedad Antonio Barillari SA.

Que la actora manifiesta que se vio imposibilitada, por razones ajenas a su voluntad, de contar con la documentación que le hubiese permitido determinar la cuantía que representa su participación social.

Que ello guarda relación con lo prescripto en el art. 22, inciso h) de la ley 23966 en el sentido de que la valuación de las acciones se imputan al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida —mecanismo de valuación conocido por su sigla V.P.P. —.

Que a efectos de justificar y demostrar tal extremo, la actora ofreció prueba testimonial, y de la misma se extrae lo siguiente: i) el conflicto entre el Sr. Domingo López y la sociedad comenzó a fines del año 1997 (fs. 70, 74), mientras que el testimonio de fs. 76 afirma que tuvo inicio en el año 1999; ii) que desde que comenzó el conflicto el Sr. López tuvo prohibido el ingreso a los establecimientos industriales de la firma (fs. 70, 74 y 76); iii) que a partir de la impugnación de la asamblea de 1997 se ha solicitado la exhibición de los balances, documentación respaldatoria y los libros sociales, lo cual no ha sido satisfecho por la compañía (fs. 70 y 74).

Que asimismo, en autos se encuentran acompañados los expedientes judiciales mencionados ut supra los que coinciden con: i) "López, Domingo c/Antonio Barillari SA s/medida precautoria" (Expte. N° 82.297/02), en el que se tramitó la impugnación a la convocatoria de asamblea ordinaria y extraordinaria a celebrarse el día 25 de noviembre de 2002 (fs. 87/107); ii) "López, Domingo c/Antonio Barillari SA s/medida precautoria" (Expte. N° 81.944/03), en la cual tramitó el pedido de revocatoria de una resolución fechada en 13 de mayo de 2003 (fs. 108/145); iii) "López, Domingo c/Antonio Barillari SA y otros s/medida precautoria" (Expte. N° 98.501/01), el que se tramitó ante la Cámara de Apelaciones del fuero y versa sobre la apelación interpuesta a la resolución —de fecha 28 de diciembre de 2001— que denegara la medida precautoria requerida (fs. 146/193), y iv) "López, Domingo c/Antonio Barillari SA y otros s/medida precautoria" (72.931/03) en el cual se promovió demanda de remoción de los directores de Antonio Barillari SA (fs. 194/219).

Que la lectura de las mencionadas piezas, procesales dejan ver la existencia del conflicto societario y permiten apreciar las consecuencias que sobre el socio Domingo López pudo causar. No obstante, merece detenerse en los aspectos puntuales que hacen a la relación que aquéllas guardan con el objeto de debate de la presente litis.

Que de fs. 112 surge que el Sr. Domingo López inició las actuaciones tendientes a la exhibición de los libros societarios el día 8 de agosto de 2002, y el día 8 de octubre del mismo año el Juez Comercial hizo lugar al mismo disponiendo que "Atento lo solicitado [...] intímese a Antonio Barillari SA, a exhibir a la actora toda la documentación societaria [...] referida al ejercicio social cerrado el día 31.12.01" (fs. 138). Por su parte, a fs. 113, 114, 127, 185 se hace referencia en el sentido de que la documentación societaria aludida es la correspondiente al ejercicio cerrado el día 31 de diciembre de 2001. Finalmente, a fs. 143 luce copia de la carta documento en la cual, en el punto 2-a), el Sr. Domingo López solicitó a la sociedad comercial la puesta a disposición en la sede social de la documentación perteneciente al ejercicio cerrado en el año 2002.

Que los expedientes judiciales acompañados demuestran que la actora tuvo dificultades para acceder a la información societaria, al menos, vinculada a los ejercicios 2001 y 2002; empero, en autos lo que se debió justificar es que el obstáculo o la imposibilidad versó respecto de los ejercicios 1998 y 1999. Si bien dos de los tres testigos afirmaron que el conflicto societario comenzó a fines del año 1998, la actora no ha aportado elemento de prueba que dé cuenta que puso en marcha las herramientas legales —tanto las contenidas en la ley 19550, como las del resto del ordenamiento positivo aplicable— que le hubieran permitido, en principio, acceder a la documentación correspondiente a los años 1998 y 1999.

Al respecto, el art. 377 del Código de Procedimiento en lo Civil y Comercial de la Nación dispone que "Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción..."

La jurisprudencia tiene dicho que "El principio general dispuesto por el art. 377 del Código Procesal que la carga de la prueba es prescripta por la ley al litigante a fin de que las afirmaciones hechas resulten verificadas y produzcan convicción en el juez sobre la razón que le asiste a las partes y constituye un imperativo del propio interés de éstas, es una circunstancia de riesgo, referida a que quien no prueba los hechos pertinentes pierde el pleito si de ello depende la suerte de la litis (CNApel. Civ., Sala H en "Clavero, Rodolfo Zaenger y otros" del 4/4/2003).

A su vez, "Las reglas sobre carga probatoria se configuran para descartar la posibilidad de que el juez llegue a un "non liquet" con respecto a la cuestión de derecho, a causa de lo dudoso de los hechos. En efecto, los litigantes deben, conforme la norma del art. 377 del Código Procesal, acreditar los presupuestos que invocan como fundamento de su pretensión, defensa o excepción, lo cual no depende sólo de la condición de actor o demandado sino de la situación en la que cada uno se coloca en el proceso (CNApel. Com., Sala A en "Diners Club Argentina SA" del 31/3/1999).

En mérito a lo expuesto, no existe en el sub lite elementos de prueba hábiles que permitan justificar la omisión de consignar el valor de la participación societaria en los períodos fiscales 1998 y 1999.

Que en atención a ello, cabe concluir que la resolución apelada, en el aspecto bajo análisis, debe ser confirmada, con costas.

V. Que por último queda por examinar la multa impuesta por el Fisco Nacional a efectos de tomar conocimiento si la misma se ajusta a derecho.

Que el organismo recaudador aplicó la multa prevista en el art. 46 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y modificaciones), con sustento en las presunciones enunciadas en el art. 47 incs. a), b) y e) del mismo cuerpo normativo.

Que como fundamento de la misma, el ente fiscal consideró que el contribuyente presentó las declaraciones juradas del tributo actuando de manera engañosa respecto de los bienes personales de los períodos fiscales 1998 y 1999; es decir, que tuvo un comportamiento doloso.

Que el artículo 46 de la ley de rito exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de dos componentes: por un lado la omisión de pago del impuesto —elemento objetivo— y, por el otro, la conducta del sujeto en lo referido a su intención comisiva, que es el elemento subjetivo.

Que a su turno, el art. 47 del mismo cuerpo legal prevé una serie de presunciones —iuris tantum— que, de probarse el soporte fáctico en ellas descripto por parte del Fisco Nacional, conduce a inferir la conducta dolosa del sujeto.

Que en la especie claramente hubo omisión en el pago del impuesto, habida cuenta que, al presentarse las declaraciones juradas consignando datos que no se ajustaron a la realidad, se ingresó el gravamen en menos a las arcas del Estado.

Que en lo que a la conducta de la recurrente se refiere corresponde subrayar que en un primer momento no presentó las declaraciones juradas originales debidas y que luego de iniciado el proceso de fiscalización las presentó pero consignando datos distintos de los reales, particularmente en lo referido a la valuación del inmueble de su propiedad y a la participación societaria en Antonio Barillari SA.

Que según se explicó ut supra, la prueba aportada por la actora no ha permitido justificar su conducta, en lo atinente a la omisión de insertar el valor de la tenencia accionaria en las declaraciones juradas de los períodos fiscales 1998 y 1999.

Asimismo, nada ha explicado ni probado acerca de la valuación en menos del inmueble declarado en las declaraciones juradas antedichas.

Que como es sabido, en cabeza de la actora recayó la carga de aportar los elementos probatorios idóneos para hacer caer la presunción de que se valió el Fisco Nacional para presumir una conducta de tipo dolosa.

Que de acuerdo con lo expuesto se desprende que la valoración que realizó el organismo fiscal se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas, permiten inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegado por el ente recaudador. Dicha valoración provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, puesto que fue necesario el accionar del Fisco Nacional a fin de tomar conocimiento de la materia imponible correspondiente.

Que en la calificación de la conducta, especialmente cuando se utilizan presunciones, debe prestarse especial atención al examen de todas las circunstancias del hecho incriminado y a las probanzas de la causa, para inferir de ello la existencia de dolo en el obrar (conf. "Fontana U Cía. SCC", T.F.N., 7/4/81), pero le cabe al contribuyente allegar las pruebas suficientes para destruir la inferencia, pues el efecto primigenio de su utilización legal, es precisamente, la inversión de la carga probatoria ("CyS Informática SA s/recurso de apelación IVA", T.F.N., Sala C, 21/3/2007).

Por todo lo expuesto, encontrándose la multa adecuadamente encuadrada y ponderada, corresponde su confirmación, reduciéndola al mínimo legal en virtud de la ausencia de antecedentes, costas en proporción a los respectivos vencimientos.

La Doctora Adorno dijo:

Que adhiere al voto del Doctor Urresti, salvo en lo que respecta a la multa pues no se halla merito suficiente para sustentar la presunción dolosa dispuesta en el art. 47, inc. a), b) y c) por lo que corresponde reencuadrar la conducta en el art. 45 de la ley 11683, omisión de impuesto.

El Doctor Vicchi dijo:

Que adhiere el voto del Doctor Urresti.

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

- 1º) No hacer lugar a los planteos de nulidad articulados, de conformidad con lo explicado en el Considerando III.
- 2º) Confirmar la resolución apelada, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando IV.
- 3º) Confirmar la multa impuesta, reduciéndola a su mínimo legal.
- 4º) Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos. Adorno — Vicchi — Urresti.

FUENTE: LA LEY ON LINE