

ACUERDO

En la ciudad de Ushuaia, capital de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, a los 19 días del mes de abril del año dos mil veintitrés, se reúnen en Acuerdo ordinario los miembros del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia, para dictar pronunciamiento en los autos caratulados **"Carril, Marcelo c/Gobierno de la Provincia de TDF AelAS (Ministerio de Economía) s/ Contencioso Administrativo"**, expediente N° 3302/16, de la Secretaría de Demandas Originarias, resultando que debía observarse el siguiente orden de votación: jueces Ernesto Adrián Löffler, Javier Darío Muchnik, María del Carmen Battaini, Carlos Gonzalo Sagastume y Edith Miriam Cristiano.

ANTECEDENTES

I. El señor Marcelo Carril, con patrocinio letrado, promueve demanda contra la Provincia de Tierra del Fuego (Ministerio de Economía-Agencia de Recaudación Fuegoína), a fin que se declare la nulidad absoluta de la resolución de la entonces Dirección General de Rentas N° 63/10, mediante la cual se determinó de oficio sobre base presunta y en forma parcial y limitada a los aspectos fiscalizados, la base imponible y la deuda del contribuyente en concepto de impuesto a los ingresos brutos, fondo social y fondo de solvencia, por el periodo comprendido entre mayo de 2005 y agosto del 2009, más intereses devengados al 30 de septiembre de 2010, y se impuso en el mismo acto una multa en los términos del artículo 40 del Código Fiscal.

Asimismo, impugna la resolución DGR N° 96/11 y la resolución ME N° 570/15, por las cuales se confirmó el acto administrativo señalado en primer término. Hace reserva de caso federal y solicita la condena en costas (ver capítulo I "objeto" -fojas 33-).

Señala que contra la resolución DGR N° 63/10 interpuso recurso de reconsideración, el que fue admitido parcialmente mediante la resolución DGR N° 96/11 en lo que respecta al porcentaje de la multa aplicada, pero que confirmó la determinación de oficio sobre base presunta.

En consecuencia, interpuso recurso de apelación, el que fue rechazado por el Ministerio de Economía mediante la resolución ME N° 570/15 notificada el 29 de septiembre de 2015, por la cual se le hizo saber sobre el agotamiento de la instancia administrativa y sobre la posibilidad de interponer la acción judicial (capítulo III "Hechos" -fojas 34/vta.-).

Con relación a los hechos del caso, expresa que durante los días 29 y 30 de noviembre de 2008 y los días 8 y 9 de agosto de 2009 se llevaron a cabo inspecciones en el local comercial de su propiedad (*Truman Pub*) de la ciudad de Río Grande, con motivo del proceso de verificación ordenado por la Dirección General de Rentas (fojas 34).

Relata que mediante la comunicación N° 3/10 se le informó que existían diferencias entre lo declarado y los ingresos reales del establecimiento, motivo por el cual se le otorgó la posibilidad de presentar un descargo.



Menciona que luego de presentar su descargo se dictó la resolución DGR RG N° 63/10, que hoy cuestiona, acto que fue impugnado en sede administrativa (fojas 34 vta.).

Señala que la Administración no consideró ninguna de las defensas opuestas ni tuvo en cuenta la prueba producida, y concluye que el acto administrativo es infundado y arbitrario.

Destaca que no se consideró la prueba notarial que daba cuenta del porcentaje de personas que ingresaban al local en la modalidad *free pass*, como tampoco se libraron informes a los restantes locales bailables de la ciudad a fin de determinar el promedio del valor de la entrada.

Por otro lado, también cuestiona el promedio de consumo de la barra, como así también el hecho de no considerar su estacionalidad producto de la época del mes y el año.

Concluye que la base presunta empleada para el cálculo de los tributos supuestamente omitidos al fisco es falsa y que fue realizada mediante procedimientos matemáticos y lógicos alejados de la realidad, por lo que se constituye en un ejercicio arbitrario, abusivo de la potestad estatal de fiscalización, que da lugar a un resultado confiscatorio en perjuicio del derecho constitucional a ejercer la industria lícita.

Sostiene también que la multa impuesta por la Administración es infundada y arbitraria, desprovista de toda justicia y racionalidad, y en su defensa, alega no contar con antecedentes.

En consecuencia, señala que el acto impugnado ostenta los vicios de falta de motivación y causa.

II. Mediante providencia ID 96308 (fojas 50) se tuvo por presentado al actor, por deducida la demanda contencioso administrativa contra el Gobierno de la Provincia de Tierra del Fuego AelAS y se solicitó la remisión de las actuaciones administrativas.

III. Por resolución del 19 de marzo de 2018 (fojas 63/vta.), se declara la admisibilidad formal de la demanda y se corre traslado a la Agencia de Recaudación Fueguina para que conteste conforme las reglas del proceso ordinario.

IV. Previo a realizar el traslado de la demanda, el actor amplía sus términos en fecha 11 de diciembre de 2018 (fojas 107/111). En esa ocasión manifiesta la imposibilidad de cumplir con el pago exigido por el artículo 14 de la ley provincial N° 133 y requiere la aplicación del último párrafo de dicho artículo, así como la eximición del pago de tributos vencidos como requisito para acceder al proceso.

Subsidiariamente plantea su inconstitucionalidad. Alega que atento la situación en la que se encuentra le resulta imposible el pago el tributo, y que ello lo privaría del acceso a la justicia.

V. Mediante providencia de fecha 14 de diciembre de 2018 (fojas 112) se tuvo por ampliada la demanda admisible, por solicitada la eximición del pago previo del artículo 14 del CCA y por formulado el planteo de inconstitucionalidad en forma subsidiaria.



VI. La Agencia de Recaudación Fueguina respondió aquel planteo mediante el escrito de fojas 119/123 y formalizó un pedido de caducidad de instancia en los términos del artículo 326.1 del CPCCLRyM y de excepción de pago previo en los términos del artículo 14 del CCA.

VII. Por resolución de fecha 05 de mayo de 2020 (ID 136711, fojas 132/133) se rechaza el planteo de caducidad y mediante resolución de fecha 31 de agosto de 2020 (ID 139058, fojas 143/145), la excepción de pago previo.

VIII. La Agencia de Recaudación Fueguina responde la demanda mediante escrito ID 44773 (fojas 147/155), y tras efectuar la negativa genérica y específica de los hechos esgrimidos por la contraria, desarrolla sus argumentos.

En primer lugar, realiza una descripción de los antecedentes que obran en las actuaciones administrativas y que dieron lugar a los actos impugnados.

Expresa que el procedimiento realizado por el fisco tuvo especialmente en cuenta los datos recabados en los procedimientos nocturnos que dieron lugar a una estimación basada en elementos objetivos que son reales y concretos, tomando como parámetros la cantidad de personas ingresadas al establecimiento y los ingresos reales en concepto de entradas, guardarropas y consumo de bebidas. Todo ello siguiendo las pautas establecidas en el artículo 31 de la ley provincial N°

439, vigente al momento de la realización del procedimiento de fiscalización.

Manifiesta que la estacionalidad del rubro que el actor explotaba fue especialmente considerada al establecer los coeficientes y practicar las respectivas estimaciones de ingresos en base a la cantidad de personas que asistieron al establecimiento, en tanto que se tuvieron en cuenta los datos recabados en los procedimientos nocturnos como así también la información aportada por el Municipio de Río Grande.

Sostiene que los valores utilizados como base de cálculo, así como también el método de ajuste por inflación mediante los índices de precios arrojaron valores reales y razonables, y se ajustaron a los parámetros legales establecidos.

En lo que respecta al consumo por persona, expone que el parámetro utilizado es la cantidad de personas ingresadas al establecimiento en base a los datos aportados por el Municipio de Río Grande y no la cantidad de barras expendedoras de bebidas, y que se utilizó el índice de precios para esparcimiento y educación, que mide la variación de precios de las actividades de índole recreativas.

Con relación a las constancias notariales aportadas por el accionante, sostiene que aquellas no se condicen con los valores consignados en el procedimiento y tampoco con los declarados por el propio actor.



Expresa que el argumento vinculado a la multa debe ser desestimado, en tanto que al momento de resolverse el recurso de reconsideración, los fundamentos expuestos por el actor fueron atendidos y se dispuso la reducción del porcentaje aplicado.

Concluye que de la motivación de los actos recurridos no se vislumbra la falta de argumentos que puedan revertirlos y/o hacerlos anulables, toda vez que han sido dictados con todos sus elementos en regla, lo que torna inaudible la nulidad articulada por el actor.

IX. Mediante providencia ID 147776 (fojas 202) se certifica la prueba y mediante providencia ID 148556 se clausura la etapa probatoria y se colocan los autos para alegar, actividad procesal que fue desplegada únicamente por la parte demandada mediante la presentación ID 339033 (fojas 206/207).

X. El señor Fiscal ante el Estrado produce su dictamen en el ID 400247 (fs. 210/vta.), y opina que la parte demandante no probó que la AREF haya transgredido el artículo 31 de la ley provincial N° 439 para proceder según esa modalidad de determinación y tampoco demostró que aquella debió serlo sobre base cierta (artículo 30, ídem).

En cambio, encuentra irrazonable la determinación del porcentaje de la multa dado el comportamiento del contribuyente, por lo que entiende que correspondería aplicarle una sanción de la misma especie equivalente al 10% por cada año objeto de la determinación efectuada por la AREF.

XI. Cumplido el llamado de autos para el dictado de la sentencia (ID 150467 fojas 220) y el sorteo del orden de estudio y votación (ID 150623 fojas 221), el Tribunal resolvió considerar y votar las siguientes

CUESTIONES:

Primera: *¿Es procedente la demanda?*

Segunda: *En su caso, ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?*

A la primera cuestión el juez Ernesto Adrián Löffler dijo:

1. La parte actora persigue, por un lado, que se declare la nulidad absoluta de la resolución de la entonces Dirección General de Rentas N° 63/10, mediante la cual se determinó de oficio sobre base presunta la base imponible y la deuda del contribuyente en concepto de impuesto a los ingresos brutos, fondo social y fondo de solvencia, más intereses devengados al 30 de septiembre de 2010, y se le impuso una multa en los términos del artículo 40 del Código Fiscal, bajo el entendimiento de considerar que el acto es infundado y arbitrario.

Manifiesta que la base presunta para el cálculo de los tributos supuestamente omitidos al fisco es falsa, y que fue realizada mediante procedimientos matemáticos y lógicos alejados de la realidad. Entiende que ello constituye un ejercicio arbitrario y abusivo de la potestad estatal



que da lugar a un resultado confiscatorio en perjuicio del derecho constitucional a ejercer la industria lícita.

Sostiene, por otro lado, que la multa impuesta en el mismo acto por la Administración es infundada y arbitraria, desprovista de toda justicia y racionalidad, y alega no contar con antecedentes. En consecuencia, señala que el acto impugnado ostenta los vicios de falta de motivación y causa.

La accionada, por su parte, repele la pretensión porque entiende que de los fundamentos de los actos recurridos no se vislumbra la falta de argumentos que puedan enervarlos y/o hacerlos anulables, toda vez que han sido dictados con todos sus elementos en regla, lo que torna inaudible la nulidad articulada por el actor.

2. Expuesta la postura antagónica de las partes y atendiendo a la pretensión del actor, cabe destacar que en el caso no resulta controvertida la facultad de la Administración de determinar el tributo de oficio y sobre base presunta, tal como se hiciera mediante la resolución DGR N° 63/10.

Lo que está cuestionado por la parte actora es, en concreto, la razonabilidad de la resolución DGR N° 63/10, de las resoluciones DGR N° 96/11 y ME N° 570/15, en tanto entiende que se realizó una determinación de oficio sobre base presunta del impuesto a los ingresos brutos que es arbitraria.

Ahora bien, para decidir como lo hizo, conforme surge de la motivación del mencionado acto y de la documentación que obra como prueba en las actuaciones administrativas, la accionada tuvo en cuenta las inspecciones realizadas en el marco de los operativos "locales nocturnos", en los que se efectuaron relevamientos de datos y de facturación emitida por los controladores fiscales, así como también de entradas vendidas y servicios de guardarropa cobrados. Ello dio lugar a la obtención de valores reales de ingresos generados en la franja horaria de duración de las inspecciones.

Surge también de la motivación del acto que el monto declarado por el contribuyente y el obtenido de la inspección no se condecían. En ese marco, la demandada solicitó información a distintas entidades y concluyó, con la documentación recabada, que los datos plasmados en los libros contables no mostraban la realidad comercial de la firma, en tanto no se habían registrado la totalidad de las operaciones de venta, ni de compras.

Por otro lado, en el acto se indicó que de los procedimientos llevados a cabo se constató que los resultados obtenidos como ingresos se alejaban sustancialmente de lo facturado por el contribuyente por servicios de entradas, guardarropas y servicio de bar.

Fue entonces que la accionada realizó una determinación del tributo sobre base presunta en el marco del artículo 31 del Código Fiscal. Éste se calculó en función de los datos recabados en el procedimiento nocturno y la cantidad de personas presentes; los ingresos en concepto



de entradas, guardarropas y consumo de bebidas; tomando en consideración el promedio de las que fueran verificadas por los propios inspectores en los procedimientos llevados a cabo. Además, surge del acto impugnado, se tuvieron en especial consideración factores como la estacionalidad de la actividad y las fluctuaciones del rubro.

Asimismo, se indica que se utilizaron los índices de esparcimiento y educación para la ciudad de Río Grande elaborados por la Dirección de Estadística y Censos de la Provincia.

Por último, y toda vez que se consideró acreditada la omisión de impuestos, la autoridad fiscal aplicó una multa, en un primer momento de ciento cincuenta por ciento (150%), la que fue reducida posteriormente al cien por ciento (100%) del monto del impuesto omitido con motivo del recurso de reconsideración deducido por el actor en sede administrativa.

3. Ha señalado este Tribunal que el proceso determinativo de oficio que efectúa el órgano de control puede ser realizado sobre base “cierta”, cuando el contribuyente aporta los elementos para calcular en forma precisa o al menos aproximada el monto del tributo que corresponde oblar; o sobre base “presunta”, cuando no cuenta con esos elementos y debe determinarlo sobre la base de presunciones (“Cerro Castor S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ Contencioso Administrativo”, Expte. N° 1880/06 SDO-STJ, sentencia del 10 de marzo de 2008, voto de la jueza Battaini).

En lo que interesa al caso, el Código Fiscal provincial (ley provincial N° 439, artículo 29 y ss.) prevé la determinación de oficio cuando el contribuyente no presenta la declaración jurada o la misma resulta inexacta por ser falsos o erróneos los datos consignados, o por errónea aplicación de las normas del código o de leyes fiscales o de las disposiciones reglamentarias.

Luego, la determinación de oficio puede ser sobre base cierta, cuando el contribuyente suministra los elementos probatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponible; o puede ser sobre base presunta, cuando no se dan los supuestos para la determinación de base cierta, o también cuando de hechos conocidos se presume que hubiera habido hechos imponible y su posible magnitud, por los cuales se hubiere omitido el pago de los impuestos.

A tal fin, la norma aplicable habilita a la AREF a tener en cuenta todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión, considera como hecho imponible, y permiten inducir su existencia y su monto —cfr. art. 31, ley provincial N° 439—.

Así, prevé que en las determinaciones de oficio pueden aplicarse los promedios y coeficientes generales relativos a explotaciones o actividades de un mismo género. La norma también establece la posibilidad de recurrir a ciertos indicios y presunciones para la determinación de oficio sobre base presunta —cfr. art. 31, ley provincial N° 439—.



Es decir que el factor que habilita la facultad de la Administración para determinar de oficio la obligación fiscal es la conducta del contribuyente, ya sea por no haber presentado la declaración jurada o porque ésta es inexacta, o son falsos o erróneos los datos consignados, o porque hay una errónea aplicación de las normas del código o de leyes fiscales o de las disposiciones reglamentarias.

4. En este punto, se debe recordar que recae sobre los contribuyentes y terceros el deber de colaboración con el organismo fiscal a fin de aportar todos los elementos necesarios para la determinación de la obligación fiscal, en tanto que todos los administrados tienen deber general de colaborar con la Administración, de modo tal que ésta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas (Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, “Europa S.R.L. s/ recurso de apelación - impuesto a las ganancias”, sentencia del 20 de agosto de 2014).

En dicho marco, la determinación sobre base presunta se obtiene apelando a indicios y presunciones, las que deben ser coherentes o concordantes con la documentación obrante en las actuaciones administrativas (Roberto P. SERICANO y Edgardo O. PONSETTI, “La determinación de oficio sobre base presunta. Aspectos generales y procedimentales. El carácter subsidiario de la estimación de oficio”, Diego FRAGA y Roberto SERICANO, *Presunciones y Ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley. t. I, pag. 276).

Así, la procedencia de la determinación “sobre base presunta” depende del cumplimiento de dos requisitos fundamentales que legitiman su aplicación:

(i) por un lado, que durante el procedimiento de inspección e impugnación se hayan adoptado todas las diligencias necesarias para recolectar la documentación e información a los efectos de determinar de oficio sobre "base cierta", y que no se haya logrado tal cometido;

(ii) por otra parte, que las presunciones utilizadas para determinar de oficio la materia imponible sean coherentes o concordantes con la documentación obrante en las actuaciones administrativas (Roberto P. SERICANO y Edgardo O. PONSETTI, “La determinación de oficio sobre base presunta. Aspectos generales y procedimentales. El carácter subsidiario de la estimación de oficio”, Diego FRAGA y Roberto SERICANO, *Presunciones y Ficciones en el régimen tributario nacional. Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley. t. I, pag. 280).

Es decir que la determinación sobre base presunta es legítima cuando se realiza porque no es posible llevar a cabo la determinación sobre base cierta. Luego, las presunciones que utiliza el fisco deben ser coherentes y concordantes con la documentación obrante en el expediente administrativo.

5. En el caso, la (entonces) DGR llevó a cabo diferentes inspecciones en las cuales se labraron distintas actas, y de allí se pudo



constatar que los ingresos reales del contribuyente se alejaban de lo efectivamente facturado por éste en concepto de entradas, servicios de guardarropa y de bar, y luego de intimar al contribuyente a que aporte la documentación sin tener éxito, procedió a realizar la determinación sobre base presunta.

Para así actuar, el organismo tuvo en cuenta ciertos indicios que le permitieron establecer la base imponible y la deuda que mantiene el contribuyente.

De esa forma, se consideraron los datos recabados en los procedimientos nocturnos, las actas de constatación aportadas por la Municipalidad de Río Grande, se procedió a calcular la cantidad de personas que ingresaron, y en consecuencia los montos en concepto de entradas, guardarropas y consumo de bebidas. También se tuvieron en especial consideración factores como la estacionalidad de la actividad y las fluctuaciones del rubro.

Asimismo, a los fines de la determinación, se utilizaron los índices de esparcimiento y educación para la ciudad de Río Grande elaborados por la Dirección de Estadística y Censos de la Provincia.

De este modo, se observa que las presunciones utilizadas para determinar de oficio la materia imponible resultan coherentes, razonables y concordantes con la documentación obrante en las actuaciones administrativas.

6. No obstante, en su demanda, el contribuyente postula que en sede administrativa no se consideró la prueba notarial que daba cuenta del porcentaje de personas que ingresaban al local en la modalidad *free pass*, como tampoco se libraron informes a los restantes locales bailables de la ciudad a fin de determinar el valor medio de la entrada.

Por otro lado, cuestiona el promedio de consumo de la barra, como así también el hecho de que no se habría considerado la estacionalidad de esa compras producto de la época del mes y el año.

Sobre el punto, observo que la prueba ofrecida y producida en esta instancia por el actor no resulta conducente para la solución del conflicto traído a estudio.

En este punto, corresponde recordar que el contribuyente se encuentra obligado a proporcionar los comprobantes necesarios para que el Fisco pueda verificar la exactitud de sus declaraciones juradas. Ello dado que, cuando se trata de determinaciones impositivas de oficio, para la carga de la prueba rigen reglas distintas a las comunes y así, "...quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente..." (CSJN, Fallos: 268:514).

Bajo estas pautas es que la actora pretende demostrar, mediante la prueba aportada (actas notariales), que el porcentaje de personas que ingresaron bajo la modalidad *free pass* es mayor al que tuvo en cuenta la accionada para la determinación de oficio.



Sin embargo, las actas incorporadas a esta causa se confeccionaron por fuera del periodo al que corresponde la determinación de oficio —de hecho, la primera de ellas es requerida el 19 de junio de 2010, la segunda el 3 de julio de 2010, y la tercera el 9 de julio de 2010—

No obstante la relevancia de lo anteriormente expuesto, lo cierto es que, además, los datos que surgen de aquellas actas no logran demostrar que el ingreso bajo dicha modalidad sea constante. Por el contrario, el número de personas que ingresaron gratuitamente varía sustancialmente en cada uno de los días en que se llevaron a cabo las constataciones.

En efecto, del acta de fecha 19 de junio de 2010 surge que las personas que ingresaron gratuitamente el día 20 de junio de 2010 fueron quinientas sesenta y cinco (565); el día 4 de julio de 2010 ingresaron sin abonar entrada novecientos nueve (909) personas; y el día 10 de julio de 2010 ingresaron doscientos cincuenta y tres (253).

De esta forma, la prueba ofrecida y producida por el actor no resulta conducente para probar los hechos por él alegados y, con ello, desvirtuar los datos recolectados por el Fisco durante los procedimientos de fiscalización que fueron tenidos en cuenta a los fines de determinar la cantidad de ingresos en concepto de entradas.

Dicho de otro modo, la fe pública del documento aportado no se encuentra en crisis. En todo caso, lo que se observa es que el actor no logra demostrar con dicha prueba de qué forma los datos allí plasmados

pueden llegar a ser considerados como un indicio válido que desvirtúe el procedimiento llevado a cabo por la Administración.

Por otro lado, y con relación a la prueba informativa ofrecida y producida, es de destacar que la misma refiere a la actividad comercial de otros locales bailables, y de aquella surgen datos vagos y sin mayores precisiones. Esos datos, incluso, no coinciden entre ambos locales bailables. Por ejemplo, la Sra. Mariela Caldubehere, propietaria del local AMNESIA, informa que el porcentaje de personas que ingresaban gratuitamente era de un cuarenta por ciento (40%) los días viernes y de un veinticinco por ciento (25%) los días sábados, mientras que el Sr. Atienza, del local TEQUILA, manifiesta que dicho porcentaje era de un cuarenta o cincuenta por ciento (40% o 50%), sin distinguir entre días viernes y sábados.

De allí puede inferirse que cada comercio adoptaba una modalidad distinta, y que ello no puede trasladarse de forma directa a la situación comercial de la actora, en tanto se trata de decisiones que están influenciadas por cuestiones que hacen a la dinámica propia de cada negocio y a la libertad de comercio.

Por otro lado, y con relación al promedio de consumo de la barra, la prueba aportada por el actor que obra en las actuaciones tampoco logra derribar las conclusiones vertidas por la Administración en los actos impugnados, en tanto que el hecho de que existan dos o cuatro barras no demuestra que haya existido un menor o mayor consumo de bebidas. Sus afirmaciones en tal sentido resultan dogmáticas y sin sustento fáctico.



En este punto, conviene mencionar que la Administración indicó que el factor para determinar dicho rubro fue, precisamente, la cantidad de personas que ingresaron al local y no la cantidad de barras existentes, utilizándose el índice de precios para esparcimiento y educación que mide la variación de precios de las actividades de índole recreativas, metodología habilitada por la norma vigente.

Luego, el actor señala que la Administración no tuvo en cuenta la estacionalidad del consumo producto de la época del mes y el año, sin advertir que en cada una de las intervenciones realizadas, ésta sí tuvo en cuenta dicha circunstancia, lo cual surge de los actos administrativos atacados y de la prueba obrante en las actuaciones, no aportando el actor prueba en contrario y limitándose a realizar afirmaciones dogmáticas al respecto.

Llegados hasta aquí, cabe destacar la obligación que recae sobre el contribuyente de contar con la documentación que respalde su actividad. Sobre ello la jurisprudencia ha señalado que esta carga "...redunda en su propio beneficio, a los efectos de evitar que pueda llegar a confeccionarse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo, como ya se dijo, la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes, las conclusiones del Ente Fiscal. Por ello si el actor no contaba con la documentación respaldatoria correspondiente, resultó válido el proceder del Organismo Recaudador de recurrir a las presunciones establecidas en la ley para determinar su obligación impositiva" (conf. CNACAF -Sala IV- "Rodríguez, Luis A. -TF 15.728-I- c. DGI" del 06/08/2002).

El análisis efectuado hasta aquí me lleva a concluir que las pruebas aportadas por el contribuyente y la falta de documentación que respalde su actividad, no permiten desvirtuar la presunción de legitimidad de los actos administrativos cuestionados.

Sobre todo considerando que la valoración de la prueba en la causa, atendiendo a la modalidad de determinación de oficio sobre base presunta empleada por el Fisco, debe realizarse teniendo en cuenta la conducta del contribuyente, que es sobre quien recae la obligación de colaboración.

Adicionalmente y sobre la presunción de legalidad de los actos administrativos, también se debe recordar que nuestro cimero Tribunal Nacional ha expresado que ella es garantía de seguridad y estabilidad, y que "...sólo cede cuando la decisión adolece de vicios formales o sustanciales o ha sido dictada sobre la base de presupuestos fácticos manifiestamente irregulares, reconocidos o fehacientemente comprobados (Fallos, T. 278:273), pues los actos administrativos, por serlo, tienen a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada en juicio; así sucede cuando se han desconocido o vulnerado principios de derecho público o garantías individuales" (Fallos: 294:69, considerando 13).

A ello cabe agregar que "...las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna demostrar intergiversablemente los hechos en que sustenta



su pretensión” (Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, “Europa S.R.L. s/ recurso de apelación - impuesto a las ganancias”, sentencia del 20 de agosto de 2014).

7. Por otro lado, el actor también se agravia con relación a la multa impuesta, entendiendo que aquella es infundada y arbitraria y desprovista de toda justicia y racionalidad, a lo que suma no contar con antecedentes.

En este punto, conviene destacar que independientemente de la afirmación realizada por el contribuyente en tanto que manifiesta no poseer antecedentes, lo cierto es que mediante la resolución DGR RG N° 023/09 fue sancionado con multa por incumplimiento de los deberes formales, acto que fue notificado en fecha 10/02/09 y se encuentra firme y consentido.

Por otro lado, también se hace necesario mencionar que mediante la resolución DGR N° 63/10, la multa al actor se fijó en un ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido, ascendió a un total de pesos cuatrocientos noventa y siete mil seiscientos setenta y ocho con 84/100 (\$ 497.678,84), y surge de dicho acto que “...la magnitud del monto omitido como el tipo de persona -física o jurídica- que comete la infracción y la existencia o falta de antecedentes por incumplimientos anteriores serán tenidas en cuenta para su graduación...”.

Sin embargo, con motivo del recurso de reconsideración deducido en sede administrativa por el actor, dicho monto fue modificado mediante

la resolución DGR N° 96/11, que fijó la multa en un cien por ciento (100%) de la deuda nominal detectada.

De dicho acto surge que: “[Q]ue en este contexto, cobra particular relevancia la conducta desplegada por el contribuyente frente a las imputaciones realizadas por el fisco, resultando que si bien cuestiona la cuantía de las bases imponibles, subyace en todo momento el reconocimiento de la omisión determinada, llegando incluso a efectuar un pago a cuenta de las diferencias que se le reclaman, manifestando además el propio contribuyente que la omisión verificada no es total sino parcial según la presentación realizada el 01/11/10...”

Asimismo, en los considerandos del acto se hace referencia al informe técnico elaborado por el departamento de fiscalización del distrito Río Grande, el cual sirvió de causa de la resolución DGR N° 96/11, que se encuentra expresamente mencionado en su motivación y del que surgen como fundamentos para aplicar el porcentaje cuestionado: 1) la actitud negativa del actor frente a la fiscalización y la falta de colaboración o resistencia evidenciada durante el desarrollo de la misma; 2) la insuficiente o inadecuada organización y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes; 3) el incumplimiento o cumplimiento irregular de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización; 4) la gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal que los mismos evidencian, en relación con la capacidad contributiva del infractor.



En concreto, del acto cuestionado surge que para la determinación de la multa cobró especial relevancia la conducta desplegada por el contribuyente frente a las imputaciones realizadas por el Fisco, en tanto subyace en todo momento el reconocimiento de la omisión determinada.

Lo expuesto me lleva a concluir que el acto sancionador se encuentra debidamente motivado, pues la Administración ha expresado las razones por las cuales consideró oportuno determinar el porcentaje aplicado, el que además resulta ser razonable, en tanto se tuvo en cuenta a los fines de su determinación la conducta desplegada por el contribuyente que reconoció la omisión, como así también el informe técnico elaborado por el departamento de fiscalización del distrito Río Grande.

Sobre el particular, la jurisprudencia tiene dicho que “[E]s descalificable por insuficiencia de fundamentación el acto que, al sancionar un comportamiento que puede recibir distintas clases de castigos, aplica uno de los más graves sin hacer explícitas las razones por las que adopta una medida expulsiva en lugar de otra correctiva...” (CNFed. Cont.-Adm, Sala III, 13/10/88, "Duarte Benito c/ Estado Nacional (Ministerio del Interior-Pol. Fed. Arg- s/reincorporación y cobro", voto del Dr. Rafael M. González Arzac).

Dicha circunstancia no surge en los presentes actuados en tanto la Administración dio cuenta de las razones que la llevaron a aplicar el porcentaje impuesto.

Como siempre sostengo en mis pronunciamientos, resueltas las presentes actuaciones, quiero advertir que he abordado solo aquellas cuestiones que resultan necesarias para poder llegar a la decisión que en definitiva se propicia, es decir aquellos puntos de cuya determinación depende directamente el sentido y alcance del resolutorio.

Es así que en sus decisiones el sentenciante se encuentra obligado a articular opinión sobre los tópicos acercados por los litigantes, que en aras de resolver el entuerto traído a su conocimiento, resulten idóneos para dirimirlo o dicho en palabras sencillas sean CUESTIONES ESENCIALES. Recuerdo en esta línea argumentativa cuanto dijera este Tribunal al sostener que "... es sabido que los jueces no se encuentran obligados a pronunciarse respecto de la totalidad de los agravios esgrimidos por las partes, sino sólo respecto de las cuestiones que resulten conducentes para la solución del caso (CSJ Fallos: 221:37; 222:186; 226:474; 228:279; 233:47; etc.)" (STJ "Gatti, Gustavo Justo c/ Raffo Magnasco, Cecilia, Pace, María Teresa y Provincia de Tierra del Fuego s/ Daños y Perjuicios s/ Recurso de Queja", sentencia del 05 de Noviembre de 2003).

Por los argumentos expuestos, **voto por la negativa.**

Los jueces Javier Darío Muchnik, María del Carmen Battaini, Carlos Gonzalo Sagastume y Edith Miriam Cristiano comparten y hace suyos los fundamentos desarrollados por el magistrado preopinante y votan en idéntica forma el interrogante formulado.



A la segunda cuestión el juez Ernesto Adrián Löffler dijo:

1. Por los fundamentos dados al evacuar el interrogante anterior, propongo al Acuerdo rechazar la demanda promovida por el señor Marcelo Carril contra la Agencia de Recaudación Fueguina, en todos sus términos.

2. Costas a la vencida en virtud del principio objetivo de la derrota (artículo 78.1 CPCCLRyM).

3. En cuanto a los honorarios de los letrados intervinientes, procede diferir la regulación para cuando los interesados formalicen la estimación de la base correspondiente, de conformidad con los artículos 20, 23, siguientes y concordantes de la ley 1384. **Así voto.**


Los jueces Javier Darío Muchnik, María del Carmen Battaini, Carlos Gonzalo Sagastume y Edith Miriam Cristiano adhieren a la propuesta del vocal preopinante y votan la segunda cuestión en los mismos términos.

Con lo que terminó el Acuerdo dictándose la siguiente

SENTENCIA

Ushuaia, ¹⁹ de abril de 2023.

Vistas: las consideraciones efectuadas en el Acuerdo que antecede y la votación de las cuestiones planteadas,


ROXANA CECILIA VALLEJOS
Secretaría de Demandas Originarias
Superior Tribunal de Justicia

EL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA

RESUELVE:

1°.- RECHAZAR la demanda contencioso administrativa promovida por Marcelo Carril contra la Agencia de Recaudación Fueguina.

2°.- COSTAS a la actora.

3°.- DIFERIR la regulación de honorarios para cuando los interesados presenten la estimación de la base correspondiente.

4°.- MANDAR se registre, notifique, devuelvan las actuaciones administrativas y cumpla.



JAVIER DARÍO MUCHNIK


CARLOS GONZALO SAGASTUME


ERNESTO ADRIÁN LÖFFLER


EDITH MIRIAM CRISTIANO


MARIA DEL CARMEN BATTAINI


ROXANA CECILIA VALLEJOS
Secretaría de Demandas Originarias
Superior Tribunal de Justicia