

Jurisprudencia

Buenos Aires, 12 de octubre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Impuesto a las ganancias. Base imponible. Primera categoría. Valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado. Ausencia de documentación de respaldo del cobro del alquiler e incluso de contrato de locación. Cálculo de los ingresos omitidos. Valores de referencia. Validez del procedimiento seguido por el ente fiscal para estimar el valor locativo presunto. Se confirman las resoluciones apeladas. Beilison Eduardo Federico s/apelación. T.F.N., Sala B.

Buenos Aires, 12 de octubre de 2018.

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. 39.640-I, caratulado: “Beilison Eduardo Federico s/apelación impuesto a las ganancias” y su acumulado N° 39.998-1 caratulado: “Castro Olga Carmen s/apelación impuesto a las ganancias”;

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 37/47 y 127/140 se interponen sendos recursos de apelación contra las Resoluciones 34/2014 correspondiente a Beilison Eduardo Federico y 64/14 correspondiente a Castro Olga Carmen dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la A.F.I.P.-D.G.I, por las que se determina de oficio la obligación tributaria de los recurrentes en el impuesto a las ganancias períodos fiscales 2006 y 2007. Asimismo se aplican sendas multas en los términos del art. 45 de Ley 11.683, con más sus intereses resarcitorios.

Que en primer Lugar, corresponde señalar que ambos recursos resultan ser análogos en cuanto a su fundamento. La actora se agravia de la normativa aplicable a la determinación. Se agravia por cuanto la A.F.I.P. a través de un exiguo análisis de la causa, concluye que corresponde aplicar sobre determinados inmuebles la presunción del art. 41, inc. g) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Sostiene la recurrente que demostró a lo largo de las actuaciones que esta presunción no corresponde ser aplicada, no obstante lo cual el organismo fiscal mantuvo su pretensión por el concepto “canon locativo presunto” por ciertos inmuebles de titularidad de los actores.

Señala haber informado un destino específico para cada uno de los bienes inválida la presunción, pues ninguno de ellos fueron cedidos gratuitamente o a un precio no determinado. Señala que los elementos de juicio que menciona la A.F.I.P. haber tenido en cuenta para la determinación, no se condicen en absoluto con la realidad ni con la prueba ofrecida, quedando las pautas mencionadas en un plano meramente teórico.

Manifiesta que el segundo agravio está dado por la decisión de la A.F.I.P. de mantener la validez de las valuaciones que dan sustento a la determinación, a pesar que de una manera clara y precisa se demostró que las mismas no solo tienen defectos formales, sino que las inmobiliarias las han formulado de una manera ligera y sin ningún tipo de análisis particular.

Afirma respecto al inmueble de calle Jerónimo Salguero 1785/7 que el contrato de locación aportado en el expediente fue celebrado por las partes de acuerdo a las prescripciones del Código Civil, y es incorrecta la manifestación de que “no es oponible a terceros por no tener hechos ciertos que lo avale”, pues el Sr. Oscar Alfredo Iriarte ha efectuado una declaración testimonial manifestando que “alquiló a Eduardo Federico Beilinson y Carmen Olga Castro el inmueble desde el 1/1/2004 hasta el 31/5/2009, firmó contrato de alquiler y estableció un monto mensual de \$ 2000”.

En lo relativo al inmueble de Sarandí 193, piso ,9 Dpto. “B” manifiesta que el Fisco ha efectuado una interpretación parcial de la documentación aportada y de la declaración del testigo, para sostener su pretensión de que el inmueble fue cedido a un valor no determinado. Sin embargo, como queda probado en este acápite, el monto de la locación fue determinado con claridad y sobre esa base se debió desechar la aplicación de la presunción.

En cuanto al agravio relativo al inmueble de la calle Diagonal 51 afirma que el Fisco sin ningún tipo de actuación establece que fue cedido en forma gratuita o a un precio no determinado. Señala que aporta una declaración testimonial del Sr. Mauro Burgos que manifestó ser el encargado de hacer los pagos del citado inmueble, así como de las gestiones para su correcto funcionamiento y que en el período que va desde la construcción del inmueble hasta su venta el citado inmueble siempre estuvo vacío, libre de ocupantes y/o bienes por lo cual nunca estuvo ocupado o tuvo use y a dicha declaración la caratula como no contundente.

En cuanto al agravio del inmueble de la calle Charcas 3497 manifiesta que el inmueble se destina a sala de ensayo y lugar de creación musical y aporta la prueba fotográfica que así lo demuestra.

En cuanto al agravio vinculado a la aplicación de las multas manifiestan que no se ha producido la “omisión” de impuesto a que alude la infracción del art. 45 de la Ley 11.683 y, por lo tanto, no se configure) el tipo infraccional. En cuanto a la aplicación de intereses manifiesta que en el caso bajo examen no puede existir mora imputable siendo que se han declarado todos los ingresos de acuerdo con lo previsto en la ley del impuesto y que la A.F.I.P. pretende incluir en su reclamo a inmuebles cuyo destino está probado, el tiempo que el fisco nada ha hecho para derribar la prueba producida.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

Que a fs. 61/77 y 158/171 el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

Que en primer lugar sostiene que las recurrentes son personas físicas, cuya actividad principal declarada en los periodos bajo fiscalización es “Composición y representación de obras musicales y artísticas” y a partir de 10/2008 es “Promoción y producción de espectáculos deportivos”.

Afirma que en función de la información y/o consulta a los sistemas informáticos obrantes en la A.F.I.P., surge que se omitieron declarar ingresos de Primera Categoría en los ejercicios fiscales 2006 y 2007.

En lo relativo al inmueble de la calle Jerónimo Salguero 1785/7 en virtud de los diversos requerimientos cursados por el Fisco Nacional se llegó a las siguientes conclusiones, que el contrato aportado no es oponible a terceros por no tener fecha cierta que lo avale (la fecha de la certificación de la escribana interviniente es al 13/10/2010), por lo que la inspección actuante entendió que se cumplen los preceptos que se aluden en el art. 41, inc. g) de la ley de rito, correspondiendo calcular un valor locativo presunto.

En cuanto al inmueble de la calle Sarandí 193, piso 9 manifiesta que los contribuyentes no aportaron contrato de locación alguno. Sostiene que en el caso admiten no haber celebrado contrato alguno de locación, es decir el inmueble fue cedido, si bien no gratuitamente por un monto incierto, ya que no aporta documentación fehaciente que permita constatar el monto convenido.

En cuanto al inmueble de la Calle Diagonal 51 sostiene que para validar que el inmueble no fue utilizado, la actora solo aportó como prueba el testimonio del Sr. Burgos, manifestando que nunca fue ocupado el inmueble.

En lo relativo al inmueble de la calle Charcas 3497 afirma que en ningún momento la recurrente aporta documentación que pruebe en qué fecha se efectuó el acondicionamiento de los ambientes, tampoco negó ni demostró que en los períodos 2006/2007 el inmueble se encuentre desocupado. Asimismo omite resaltar que el Sr. Quartero manifestó que el inmueble estaba adecuado para pernoctar.

En cuanto a la procedencia de las valuaciones manifiesta que los valores de los inmuebles se valúan por metro cuadrado y zona manteniendo siempre un piso, aumentando su valor en caso de tratarse de inmuebles de mayor categoría. En este caso se solicitó un “valor locativo estimado” de acuerdo a los metros cuadrados y ubicación por ejercicio anual. Señala que en los informes queda claro que el valor es “estimado” pero se especifica que se contempla para su valuación el entorno, es decir, la ubicación y los metros cuadrados, relacionándose con inmuebles de características similares en la zona bajo análisis.

En cuanto a la aplicación de intereses resarcitorios manifiesta que son accesorios de naturaleza indemnizatoria que se devengan por la falta de pago en término de los tributos y pagos a cuenta, sin perjuicio de la actualización y las multas que pudieran corresponder por la conducta reprochada.

En cuanto a la aplicación de multas en el art. 45, manifiesta que son de comisión instantánea, quedando configuradas al verificarse la falta de ingreso del tributo debido al Fisco, en oportunidad de su vencimiento.

Hace reserva de la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III. A fs. 177 se resuelve acumular el Expte. 39.998-I al que lleva el N° 39.640-I. A fs. 80 se resuelve abrir a prueba el Expte. 39.6404. A fs. 87 se produce la prueba testimonial. A fs. 189 se tiene por producida la prueba testimonial respecto del testigo Claudio Fernando Quartero. Se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba testimonial. A fs. 198 se produce la prueba testimonial. A fs. 199 se declara la clausura del período probatorio y se elevan los Autos a consideración de la Sala “B” y pasan para alegar. A fs. 202/204; 205/208 obra alegatos de la actora y el Fisco Nacional. A fs. 209 se llaman los Autos a sentencia.

IV. Que a raíz de la fiscalización dispuesta la auditoría fiscal efectuó una compulsión sobre los inmuebles declarados. La fiscalización circularizó a la Dirección del Registro de la Propiedad Inmueble de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a la Dirección Provincial del Registro de la Propiedad Inmueble, a efectos de tomar conocimiento de la titularidad de los inmuebles a nombre de la recurrentes, recibiendo respuesta de ambos registros, cuya información corre a fs. 332/365 del cuerpo principal.

Entonces por los inmuebles informados, la fiscalización actuante analizó la aplicación de la normativa vigente, según arts. 41 y 42 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), con relación al posible valor locativo presunto, por aquellos inmuebles que no sean considerados la casa habitación, para lo que solicitaron al fiscalizado que informe la situación y el destino dado a cada inmueble de su titularidad y aporte, en su caso, la documentación de respaldo respectiva,

conjuntamente con los comprobantes de gastos ocasionados por los mismos, expensas, impuestos varios, y asimismo los títulos de dominio todo ello según F. 8600 Nº 073000201014586904 (fs.443 cpo. Pcipal.).

A posteriori, la recurrente aporta multinota informando el destino de los inmuebles y aporta copias de documentación tal como título de propiedad de los inmuebles sito en la calle Gral. Urquiza Nº 2028 y Gorriti Nº 5163, ambos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, escritura Nº 523 de fecha 19/08/2005, por la cual se le otorga el derecho de use del inmueble sito en la calle Diagonal 73 Nº 823 de la Ciudad de La Plata, Provincia de Buenos Aires, a favor de Ricardo, Cohen y Monica, Benitez, y Anexo con detalle de inmuebles (fs y Gorriti Nº 5163, 445/448 y 449/531 del cpo. Pcipal.).

Con relación a los comprobantes de respaldo de gastos, expensas e impuestos que recaen sobre los inmuebles, la recurrente, a través de su autorizado, manifiesta textualmente "... he buscado los comprobantes solicitados, los que he encontrado se encuentran a vuestra disposición. Como podrán observar faltan bastantes por lo cual sigo en la búsqueda de los mismos".

En fecha 20/10/2010, la recurrente a través de su autorizado, presenta multinota de complemento, adjuntando: copia de Acta notarial con fecha 9/9/2010, efectuada por la escribana Graciela Nicito, del inmueble ubicado en la calle Gral. Urquiza Nº 2036 de la C.A.B.A.; copia de manifestación efectuada por Escribano Daniel Badra, con fecha 15/10/2010, del inmueble ubicado en la calle Gral. Urquiza; copia de contrato de locación del inmueble de la calle Jerónimo Salguero; copia de legajo de la escritura relacionada con la compra que hiciera el Sr. Beilinson, Eduardo del inmueble en Diagonal 73 Nº 825 de la Plata, Prov. de Buenos Aires (Escritura Nº 101, Acta Donación y Compra Venta Nº 460), todo ello a fojas 532/550 del cuerpo principal.

Ahora bien, con la documental aportada, la fiscalización actuante efectuó el siguiente análisis respecto de los inmuebles cuya titularidad le corresponden a la recurrente y a la Sra. Olga Carmen Castro.

a) Con respecto al inmueble en la calle Salguero Nº 1785/7 Pisa 11, 12 y 13 de la C.A.B.A., la fiscalización entiende que el contrato aportado no es oponible a terceros por no tener fecha cierta que lo avale (la fecha de la certificación de la escribana interviniente es al 13/10/2010), por lo que la inspección actuante entiende que se cumplen los preceptos que se aluden en el art. 41, inc. g) de la Ley de rito, correspondiendo calcular un valor locativo presunto (fs 537/539 del cpo. Pcipal.).

b) Con respecto al inmueble en la calle Charcas Nº 3497, piso 7, depto. "B" de C.A.B.A. personal fiscalizador se constituyó en el domicilio citado, encontrando en el lugar al Sr. Claudio Quartero, con DNI: 14.724.113, quien manifestó ser músico, y que el inmueble funciona como sala de ensayo, todo ello según F. 8400 obrante a fs. 666 del cpo. Ppal. de las actuaciones administrativas. Ahora bien, en primer lugar se pudo constatar el tipo de inmueble que se trata, siendo un departamento en zona residencial. También se pudo constatar la presencia de una persona en el lugar, no estando por ende desocupado, teniendo, consecuentemente, consumos de energía. La inspección actuante entiende que, por las características del inmueble citado, no resulta posible tener una sala de ensayo, donde los niveles de ruidos no serían tolerados por el resto de los vecinos que habitan el edificio, debiendo estar contemplado, incluso, en el reglamento de copropiedad del edificio. La inspección actuante considera que se trata de un inmueble cedido gratuitamente a un músico de la banda, toda vez que en forma espontánea, se concurrió al lugar, y se verificó lo manifestado más arriba cumpliéndose los preceptos del art. 41, inc. g) de la ley de rito.

c) Con respecto al inmueble sito en la calle Sarandí 193, piso 9, depto. "B" de la C.A.B.A., la recurrente manifiesta que se encuentra alquilado, sin aportar el contrato de locación alguno, y a efectos de la

probanza de sus dichos, aporta nota presuntamente firmada por una Sra. Graciela Adriana Franco, en la cual manifiesta textualmente: “En virtud a la amistad que manteníamos desde hace muchos años, y una situación particular personal que atravesaba en ese momento, me cedió en alquiler el inmueble de la calle Sarandí 193, 9 “B” de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires desde el año 2000 aproximadamente hasta setiembre u octubre del año 2007, sin ningún tipo de garantía y sin firmar ningún tipo de contrato de locación”. “El monto del alquiler, según lo manifestado, quedó establecido de la siguiente manera todos los gastos del inmueble estaban a mi cargo, y en forma anual cada 30 de junio le debía entregar \$ 1.800 (\$ 150 por mes) cifra que se mantuvo invariable todo el período”. Con lo cual, la inspección actuante consideró estar en presencia de un caso similar a tener un contrato cumpliéndose los preceptos que se aluden en el art. 41, inc. g) de la ley de rito (fs.451 del cpo. ppal.).

d) Con relación al inmueble en la calle 51 N° 827 de la ciudad de La Plata, se aporta nota, escrita presuntamente por un Sr. Mauro Burgos, quien manifiesta que se ha hecho cargo de los pagos y demás gestiones para el correcto mantenimiento del mismo, en forma desinteresada, aclarando que estuvo libre de ocupantes (fs. 450 del cpo. ppal.).

e) Con relación al inmueble de la Diagonal 73 N° 823 de la ciudad de la Plata, se entiende inspección- que la cesión del derecho real de habitación gratuito que se establece en la Escritura aportada en copia fs. 452/455, no implica un tratamiento diferencial, al respetar los preceptos, del art. 41, inc. g) de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), que establece textualmente Constituyen ganancias de la primera categoría las rentas provenientes de “El valor locativo presunto de inmuebles cedidos gratuitamente”, como, se entiende es el presente caso. Sin perjuicio de lo cual en la determinación de oficio el juez administrativo acepto el criterio del contribuyente y dejo sin efecto el ajuste.

f) Con relación al inmueble sito en la Av. Indalecio Chenaut N° 1735 de la C.A.B.A., se entiende justificado la desocupación del mismo, en atención a la documental aportada (sin consumos de electricidad y gas) (fs. 489ª a 497 del cpo. Ppal.).

g) Con relación al inmueble sito en la Av. Cerviño N° 3990 de la C.A.B.A. se entiende justificado la desocupación del mismo por el año 2006, sin embargo para el ejercicio fiscal 2007, frente a la falta de documentación aclaratoria de la situación de ocupación o no, llevó a la fiscalización a calcular valor locativo presunto para el citado período, según la normativa vigente (fs. 498 a 507 cpo. ppal.). También en este caso fue dejado sin efecto en la determinación de oficio.

h) Por último los inmuebles en la calle Gorriti N° 5163 y N° 5175 de la C.A.B.A., siendo que se verifica que son inmuebles contiguos, que se trata, en un caso, del domicilio fiscal/real, se considera, el conjunto, como casa habitación. En cuanto al inmueble situ en la calle Soria 5160 de la C.A.B.A., si bien en principio la fiscalización no pudo verificar que se diera a su respecto igual situación, esto es que conformara con los de la calle Gorriti un conjunto destinado a casa habitación, finalmente el juez administrativo en función de las pruebas aportadas en sede administrativa, consideró razonable la unificación de los inmuebles antes citados y que la misma data de períodos anteriores al ejercicio 2006; por lo que dejó sin efecto los montos que en concepto de valor locativo había proyectado la inspección.

En consecuencia, el juez administrativo entendió que correspondía estimar un valor locativo presunto para los inmuebles ubicados en Salguero 1785/7, Charcas 3497 Piso 7, Sarandí 193, Piso 9, todos ellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en Calle 51 N° 827 de la ciudad de La Plata, ya que por las diversas circunstancias citadas precedentemente, correspondía entender que los mismos se encuentran cedidos gratuitamente o a un valor no determinado, o son ocupados por los propietarios para recreo,

veraneo o fines similares, según lo establecido en los arts. 41, incs. f) y g) y 42 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

A efectos de conocer el valor de referencia a tener en cuenta para el cálculo de los ingresos omitidos de declarar de primera categoría, la fiscalización actuante efectuó las consultas respectivas a inmobiliarias de la zona de los inmuebles en cuestión. Asimismo, se realizó consulta al Colegio Unico de Corredores Inmobiliarios de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Colegio de Martilleros y Corredores Públicos de la ciudad de La Plata, y a inmobiliarias de la zona de Palermo, todo ello a fojas 440/442 y 551/573 del cpo pcpal. de los antecedentes administrativos.

De las respuestas recibidas, surgen valores de referencia por el alquiler de inmuebles por los períodos considerados por la inspección actuante para el ajuste determinado, todo ello a fojas 574/587 del cuerpo pcpal.

VI. En primer término corresponde efectuar una reseña de la normativa en discusión el art. 41 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece “En tanto no corresponda incluirlas en el art. 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos: ... f) El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes. g) El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado”.

A efectos de fijar el valor locativo el art. 42 de la Ley de Impuesto a las Ganancias vigente para los períodos cuestionados expresaba “Se presume de derecho que el valor locativo de todo inmueble urbano no es inferior al fijado por la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación o, en su defecto, al establecido por las municipalidades para el cobro de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza. A falta de estos índices, el valor locativo podrá ser apreciado por la Dirección General Impositiva. En los casos de inmuebles cedidos en locación, usufructo, uso, habitación o anticresis, por un precio inferior al arrendamiento que rige en la zona en que los mismos están ubicados, la Dirección General Impositiva podrá estimar de oficio la ganancia correspondiente”.

Que el art. 56 del Dto. reglamentario 1.344/98 define que “A los fines de lo dispuesto en los incs. f) y g) del art. 41 de la ley, se consideró valor locativo el alquiler a arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo que ocupa o que cede gratuitamente o a un precio no determinado”.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla “onus probandi incumbit ei qui dicit”, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el art. 377, Código Procesal Civil, y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En cuanto al inmueble de Jerónimo Salguero 1785/1787 –piso 11, 12 y 13–, la A.F.I.P. ha considerado que el contrato aportado no es oponible a terceros por no tener fecha cierta, ello en razón que la fecha de la certificación del escribano interviniente es posterior a los períodos motivo de éstas actuaciones. En el caso, la A.F.I.P. ajustó el valor locativo por la diferencia entre el total determinado por el Fisco y lo declarado por el contribuyente.

En efecto, tal como se observa a fs. 637/639 de las actuaciones administrativas, se trata de una copia de un contrato de locación, certificada por escribano. La fecha consignada en el instrumento es del 2/1/04, en tanto que la certificación –que solo se refiere a la certificación de la fotocopia– es del 13/10/2010. La recurrente a fin de validar el alquiler no aportó más prueba que una testimonial ante escribano fechada

el 15/08/2013, nunca aportó recibos, formas de pago, ni servicios requeridos por el supuesto inquilino en dicho domicilio. Cabe precisar que tal declaración no es más que una manifestación individual efectuada ante el escribano sin aportar ningún respaldo documental que dé certeza sobre los hechos, y que no resulta suficiente para acreditar la autenticidad de la existencia de la locación ni del precio por ella abonado. Por otro lado, no hay que dejar de señalar que no puede atribuirse a dicha modalidad probatoria la misma eficacia que la testimonial prestada ante autoridad competente y la posibilidad de la contraparte de controlar la prueba y efectuar las preguntas que estime pertinentes, asegurándose, así, tanto el derecho de defensa como el principio de contradicción.

En lo relativo al inmueble de la calle Charcas 3497, piso 7.º, Dpto. "B" de la C.A.B.A., cabe señalar que al concurrir personal fiscalizador se encontró en el lugar al Sr. Claudio Quartero, por lo tanto no se encontraba desocupado. La citada persona manifestó entonces que el inmueble funcionaba como sala de ensayo, con instrumentos y todo lo necesario para la labor de músico. A efectos de acreditar el acondicionamiento del departamento para tal fin, lo que es cuestionable habida cuenta de tratarse de una unidad en un edificio de departamentos, aportó en sede administrativa una constatación por notario público (vide fs. 798/802 de los antecedentes administrativos), la que tiene fecha 15/8/2013, esto es, varios años posteriores a los períodos en discusión. De la misma surge que una habitación del inmueble tenía el techo y paredes revestidas –acompañándose copias de fotografías–. De dicha constatación notarial no surge si dichos revestimientos fueran aptos para aislación acústica, ni tampoco da cuenta de la existencia de instrumentos y demás elementos necesarios para la labor de músico como declarara oportunamente el Sr. Quartero. Tampoco aporta la recurrente documentación que pruebe en qué fecha se efectuó el acondicionamiento del ambiente, asimismo omite resaltar que el Sr. Quartero manifestó en el acta de fs. 666 ya citada que el inmueble estaba adecuado para pernoctar.

Más aún, en oportunidad de declarar ante este Tribunal –fs. 87/87vta. de estos autos– el Sr. Quartero, manifiesta tener como profesión la de músico e informa como domicilio precisamente el de calle Charcas 3497, piso 7 "B" y ratifica que se pernoctaba en el lugar y que actualmente vive en el lugar.

Cabe señalar que los dichos del testigo referente al use del mismo como sala de ensayos, no resulta suficiente para desvirtuar los elementos colectados por la fiscalización en las actuaciones administrativas. En tal sentido cabe aclarar que este Tribunal tiene dicho en reiteradas oportunidades, en consonancia con cita de doctrina jurisprudencial de nuestro Alto Tribunal, que la prueba testimonial en sede fiscal posee un valor probatorio acotado. Al respecto, y entre otros, cabe citar lo señalado por esta Sala in re "Wree Helmuth Tomás" (sentencia del 30/9/2002) donde se dijera "Que, la prueba testimonial en materia fiscal tiene un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resultan probadas ... Que, las personas deponentes revestían, en varios casos, características de cuasi dependientes, familiares o amigos del actor ... Que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene inveteradamente resuelto que la prueba para desvirtuar la determinación del Fisco puede ser ampliamente desarrollada "aunque claro está que esa prueba no puede consistir únicamente... en certificaciones de sus propios dependientes ... porque de admitirse tal procedimiento, los fraudes fiscales quedarían impunes" (CSJN in re S.I.A. S.A. 06/09/1967)." En cuanto al inmueble en la calle Sarandi 193, Piso 9, Dpto: "B" de la C.A.B.A. en este caso el mismo contribuyente admite no haber celebrado contrato alguno de locación, es decir el inmueble fue cedido, si bien no gratuitamente, por un monto incierto, ya que no se aporta documentación fehaciente que permita constatar el monto convenido. En relación a este inmueble no se ha aportado documental alguna que permita determinar la supuesta locación. Frente a este hecho la A.F.I.P. ha fijado el valor de mercado de la locación.

En efecto, la recurrente solo aportó en sede administrativa una declaración de la Sr. Graciela Adriana Franco ante escribano público en la que manifiesta haber sido inquilina, que no firmó contrato de

locación y que se estableció un pago mensual de \$ 150. Cabe precisar que tal declaración efectuada el 15/8/2013 no es más que una manifestación individual efectuada ante el escribano sin aportar ningún respaldo documental que de certeza sobre los hechos, y que no resulta suficiente para acreditar la autenticidad de la existencia de la locación ni del precio por ella abonado. Por otro lado, como ya se señalara “ut supra” no puede atribuirse a dicha modalidad probatoria la misma eficacia que la testimonial prestada ante autoridad competente y la posibilidad de la contraparte de controlar la prueba y efectuar las preguntas que estime pertinentes, asegurándose, así, tanto el derecho de defensa como el principio de contradicción.

En cuanto al inmueble en la Calle 51 Nº 827 La Plata que para validar que el inmueble no fue utilizado la recurrente solo aporta como prueba el testimonio del Sr. Burgos (vide fs. 808/809 de los antecedentes administrativos) manifestando que era el encargado de hacer los pagos que afectaban a la propiedad – gastos de mantenimiento y conservación– sin especificar la razón de ello y que nunca fue ocupado el inmueble. La recurrente no aportó las facturas de consumo de ese inmueble que demuestre que no fue utilizado. Cabe señalar que la declaración del Sr. Burgos fue realizada ante escribano, con la misma modalidad que las anteriormente tratadas, siendo merecedora de las mismas observaciones.

Por último cabe hacer referencia a la testimonial ofrecida del Sr. Martin Leonardo Vázquez, la que luce a fs. 198 y en la que respondiera a las preguntas que se le efectuaran a tenor del pliego de interrogatorio que luce a fs. 196. Cabe señalar que allí se le requiere por un inmueble sito en la calle Salguero 1797, pisos 11, 12 y 13 de C.A.B.A. como respecto del ubicado en Gorriti 5163, los que no guardan relación alguna con lo que aquí se está tratando.

Ahora bien en cuanto a los agravios de la recurrente referidos a las valuaciones que dan sustento a la determinación, la circularización efectuada a la inmobiliaria Tizado Propiedades S.A., fue recibida en el domicilio de la misma la que consta a fs. 568 del cpo. ppal. La nota respondiendo a lo requerido fue recibida por correo con sobre membretado de la firma (fs. 576 del cpo. Ppal.) y hoja con membrete firmada con el Sr. Tizado (coincidente el apellido con el nombre de la sociedad) y Nº de documento del mismo.

En cuanto a Toribio P. de Achával y Cia. S.A., la citación fue entregada en el domicilio de la inmobiliaria y recibida por el Sr. Mateo García en su carácter de gerente con identificación de documento según consta a fs. 570 del cpo. ppal., siendo la respuesta recibida vía postal con sobre identificatorio de dicha sociedad y firmada por la misma persona que recibiera personalmente la requisitoria.

Cabe señalar que los valores de los inmuebles se determinan por metro cuadrado y zona manteniendo siempre un piso, aumentando su valor en caso de tratarse de inmuebles de mayor categoría. En este caso se solicitó un “valor locativo estimado” de acuerdo a los metros cuadrados y ubicación del inmueble por ejercicio anual respecto del Colegio de Martilleros y Corredores Públicos de la Plata, consta a fs. 573 dorso la recepción oficial de dicho Colegio. En este caso la respuesta fue enviada vía correo, en sobre con membrete que se adjunta a fs. 585 cpo. ppal. La nota está firmada por el secretario general con sello identificatorio de Dpto. Judicial de la Plata, Colegio Martilleros y Corredores Públicos.

En dicha nota el mismo Colegio de Martilleros (quien registra a los martilleros actuantes) indica que fue designado el martillero Santiago López Akimenco para producir el informe. En los informes queda claro que el valor es “estimado” pero se especifica que se contempla para su valuación el entorno, es decir, la ubicación y los metros cuadrados, relacionándose con inmuebles de características similares en la zona bajo análisis.

Que por todo lo expuesto, resulta válido el procedimiento seguido por el Fisco Nacional para estimar el valor locativo presunto, tal como lo disponen los arts. 41 y 42 de la ley del impuesto como así también el art. 56 de su decreto reglamentario.

Como tiene dicho la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede omitirse que, según reiterada doctrina, las resoluciones emanadas regularmente de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad –cfr. art. 12 de la Ley 19.549– por lo que no resultaría ajustado admitir de inicio que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo (Fallos: 318:2431; 321:695; 325:2347, entre muchos otros) por lo que, “la peculiar naturaleza del acto cuestionado tiene a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69) ...”. Asimismo, de seguirse otra tesis “la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69)” (cfr. CSJN in re “Romero S.A.”, sentencia del 8/2/2005).

Cabe destacar que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el art. 164 de la Ley 11.683 tiene “amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes ...”, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica “llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal” –Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala 2.º, “Tamileyfn S.R.L.”, sentencia del 27/6/72–. En consecuencia, recordando que “la carga de la prueba no supone derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito” (cfr. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S), correspondiendo concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en autos.

Que atento lo expuesto precedentemente, corresponde confirmar los actos apelados en cuanto determinan impuestos, con costas.

VII. Que en materia de los intereses resarcitorios, cabe señalar 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. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la C.S.J.N. ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que “si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la Última Parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario ... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a este el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese

revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes ..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Citibank NA c/D.G.I., 01/06/2000). Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en la determinación apelada. Con costas.

VIII. Que en el caso de Autos se le aplicó al contribuyente una multa con sustento en el art. 45 de la ley procedimental.

Dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago de impuestos; y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los Autos “Elen Valmi de Claret y Garello” del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la Ley 11.683, en lo que aquí interesa dijo: “... Surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: “... si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI -20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación”.

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

No obstante ello, con relación al quantum de las multas aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así se observa que el juez administrativo fijó las mismas en el 80 y 70% de los tributos determinados, para el Sr. Beilison y la Sra. Castro, respectivamente, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación per encima del mínima contemplado en la norma legal vigente a la sazón, sumado ello al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que corren por separado que los recurrentes tenga antecedentes

sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir la misma al mínima legal previsto per el art. 45 de la ley ritual (t.o. entonces vigente). Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

IX. Que atento lo expuesto precedentemente corresponde: confirmar las resoluciones apeladas en Autos en cuanto determinan impuesto, intereses y aplican multas, reduciendo la graduación de estas últimas al mínima legal previsto por el art. 45 de la ley de rito (t.o. vigente para los períodos en discusión). Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

Por ello,

SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en Autos en cuanto determinan impuesto, intereses y aplican multas, reduciendo la graduación de estas últimas al mínimo legal previsto por el art. 45 de la ley de rito (t.o. vigente para los períodos en discusión). Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Armando Magallón, vocal titular de la 4.ª Nominación; José Luis Pérez, vocal titular de la 5.ª Nominación; Pablo Alejandro Porporatto, vocal titular de la 6.ª Nominación.